



UNIVERSITÀ DEL PIEMONTE ORIENTALE

UNIVERSITA' DEGLI STUDI DEL PIEMONTE ORIENTALE
Dipartimento di Studi per l'Economia e l'Impresa
Corso di Laurea Magistrale in Amministrazione, Controllo e Professione

Tesi di Laurea in
Analisi di Bilancio

L'IMPATTO DELLA PANDEMIA SUI COSTI DI UN'AZIENDA SANITARIA: IL CASO ASL NO

Relatore:

Prof. Davide MAGGI



Firmato digitalmente da
Davide Maggi
Data: 18.03.2024 23:05:16
CET

Candidato:

Paolo ZANINETTI

Matricola n.10025778

ANNO ACCADEMICO 2022/2023

INDICE

INTRODUZIONE.....	2
1. Il Servizio Sanitario Nazionale	4
1.1 Istituzione, evoluzione e struttura del SSN	8
1.2 La programmazione e pianificazione sanitaria	16
1.3 L'Azienda Sanitaria Locale.....	22
1.3.1 L'assetto istituzionale e organizzativo	22
1.3.2 Il sistema di finanziamento	30
2. L'ordinamento contabile e il bilancio delle ASL.....	38
2.1 Evoluzione storica e riforme	38
2.2 L'armonizzazione dei sistemi contabili e il D. Lgs. 118/2011	43
2.2.1 I principi contabili generali applicati al settore sanitario	52
2.3 Bilancio di esercizio: composizione e schemi	58
2.4 L'analisi dell'azienda dal punto di vista economico.....	73
2.4.1 Gli schemi di riclassificazione dei modelli SP e CE	75
2.4.2 I principali indicatori di bilancio applicabili alle ASL.....	88
3. COVID-19: pandemia e impatto economico sulle ASL.....	99
4. L'analisi di bilancio di un'azienda sanitaria: il caso ASL NO.....	108
4.1 Bilanci comparativi ASL NO del quadriennio 2019-2022	110
4.1.1 I modelli SP e CE	110
4.1.2 Il modello CE COVID	132
4.1.3 La riclassificazione dei modelli SP e CE.....	137
4.1.4 La riclassificazione del modello CE COVID	147
4.1.5 Gli indicatori di bilancio.....	154
5. Conclusioni	166
6. Bibliografia – Sitografia.....	169

INTRODUZIONE

La pandemia Covid-19 ha travolto il sistema sanitario nazionale su molteplici aspetti non solo relativi alla salute, ma anche economici, gestionali ed organizzativi. Le aziende sanitarie si sono trovate ad affrontare un'emergenza mondiale improvvisa e mai vissuta in tempi moderni che, oltre a stravolgere le dinamiche strutturali ed organizzative delle ASL, ha influito fortemente sulle componenti economiche, finanziarie e patrimoniali delle aziende stesse.

L'obiettivo del presente lavoro è quello di effettuare una valutazione dell'impatto che la pandemia Covid-19 ha avuto sui costi di un'azienda sanitaria, attraverso un'accurata analisi dei bilanci d'esercizio relativi al quadriennio 2019-2022.

L'esperienza lavorativa svolta presso il Servizio Economico Finanziario dell'Azienda Sanitaria Locale di Novara ASL NO, dall'anno 2019 ad oggi, mi ha permesso di vivere il periodo dell'emergenza pandemica all'interno di un ente del servizio sanitario nazionale, impegnandomi direttamente nell'attività contabile e permettendomi di effettuare una rielaborazione ed un approfondimento dei dati che compongono i modelli di Stato patrimoniale e Conto economico dell'azienda.

La tesi è articolata in cinque capitoli.

Il primo capitolo è dedicato interamente al Servizio sanitario nazionale: viene illustrata la storia e la struttura del SSN, descrivendo il funzionamento della programmazione sanitaria e presentando l'assetto organizzativo e finanziario di un'azienda sanitaria locale.

Nel secondo capitolo viene rappresentata l'articolazione dell'ordinamento contabile delle aziende sanitarie, composto dai principi contabili applicati al settore sanitario e dagli schemi di bilancio previsti dalla normativa nazionale. Sono successivamente illustrati il modello di riclassificazione di Stato patrimoniale e Conto economico e i correlati indicatori di bilancio.

Il terzo capitolo ripercorre le principali tappe della pandemia Covid-19, sotto il profilo normativo e in un'ottica che riguarda prevalentemente la composizione dei finanziamenti destinati alle aziende del SSN per fronteggiare l'emergenza.

Nel quarto capitolo si sviluppa concretamente l'analisi del caso aziendale, attraverso la presentazione dei dati di bilancio del quadriennio 2019-2022, la riclassificazione dei modelli ministeriali, il calcolo dei relativi indicatori e i commenti ai risultati ottenuti. Attraverso le conclusioni, infine, vengono presentate le principali criticità rilevate dall'analisi dei dati e sono esposte le conseguenti implicazioni future. Quest'ultime rappresenteranno una delle sfide che gli enti del Servizio sanitario nazionale saranno tenuti ad affrontare nel corso dei prossimi anni.

CAPITOLO 1

Il Servizio Sanitario Nazionale

L'evoluzione storica del sistema sanitario è stata guidata, in parallelo, dall'evoluzione sociale, politica ed economica del nostro Paese. Nel corso dei secoli, in concomitanza ad un cambiamento culturale della società, il concetto di "salute" è stato caratterizzato da gradualità conquiste normative che hanno costruito lentamente i tasselli giuridici del Servizio Sanitario Nazionale odierno.

L'idea di salute come bene primario e struttura dell'esistenza, sia in senso soggettivo che collettivo, è già nella coscienza del tardo Rinascimento quando vengono assegnati alla medicina tre compiti (preservazione della salute, cura delle malattie e prolungamento della vita)¹.

Nei primi anni del Novecento il sistema sanitario era basato fondamentalmente su una forma di protezione assicurativo-previdenziale in cui il diritto alla salute era strettamente collegato alla condizione lavorativa. Gli enti mutualistici (o casse mutue) permettevano, attraverso il pagamento di una quota mensile, di avere accesso a sussidi in caso di malattia, di invalidità o di morte. Si trattava di una competenza esclusiva solamente per determinate categorie di lavoratori che, con i familiari a carico, erano obbligatoriamente iscritti allo stesso e, in questo modo, fruivano dell'assicurazione sanitaria per provvedere alle cure mediche e ospedaliere, finanziata con i contributi degli stessi lavoratori e datori di lavoro. Il diritto alla tutela della salute era quindi correlato non all'essere cittadino, ma all'essere lavoratore (o suo familiare) con conseguenti casi di mancata copertura. Si verificavano, pertanto, sperequazioni tra gli stessi assistiti, vista la disomogeneità delle prestazioni assicurate dalle varie casse mutue, creando quindi forti discriminazioni tra la popolazione.

Con l'avvento del fascismo, le Società di Mutuo Soccorso vengono poste sotto il rigido controllo dello Stato e del regime, intervenendo nell'organizzazione delle stesse, ma mettendo a disposizione risorse finanziarie minime.

¹ De Caro F., Moccia G., "La Sanità Pubblica. Ricerca sul campo", 2020, Giuseppe De Nicola Editore

Nel ventennio fascista, oltre ad assistere ad un crescente processo di creazione di istituzioni pubbliche, viene rimarcata la distinzione tra “infermerie” (compresi tutti servizi assistenziali previsti dalle mutue) e gli ospedali (strutture da sempre autonome economicamente, in quanto potevano contare su un loro patrimonio, derivante dai lasciti dei benefattori).

Al termine della Seconda Guerra Mondiale, l'Italia si trova a dover ripartire da zero, così come tutto l'apparato sanitario del Paese: le istituzioni sanitarie versavano in una profonda crisi finanziaria e strutturale; gli enti ospedalieri, inegualmente distribuiti sul territorio nazionale e duramente provati dalle distruzioni e requisizioni subite durante la guerra, vedevano i loro patrimoni falciati; l'apparato previdenziale (di cui erano parte integrante anche le casse mutue sanitarie anarchicamente proliferate durante il regime) subiva anch'esso una forte crisi dovuta all'aumento della disoccupazione, dell'inflazione e della svalutazione monetaria.

Con lo scopo di provvedere ad una riorganizzazione del sistema nell'immediato Dopoguerra, con Decreto Lgt. n.417 del 12 luglio 1945 viene istituito l'Alto Commissariato per l'Igiene e la Sanità Pubblica², che si assume la tutela della sanità pubblica e il coordinamento della vigilanza tecnica sulle organizzazioni sanitarie. Non altrettanto coerente risulterà il conseguente processo di accorpamento delle funzioni amministrative che restano, pertanto, divaricate tra questo nuovo organismo (al quale sono finalizzati gli uffici statali e gli enti pubblici in materia igienico-sanitaria) ed il Ministero dell'Interno (a cui restavano assegnati i poteri di vigilanza del settore ospedaliero).

Con l'entrata in vigore, nel 1948, della Costituzione Italiana, la salute viene riconosciuta, per la prima volta, come diritto fondamentale.

L'art.32, infatti, recita:

“La Repubblica tutela la salute come fondamentale diritto dell'individuo e interesse della collettività e garantisce cure gratuite agli indigenti. Nessuno può

² L'A.C.I.S. è istituito con D. Lgt. n.417 del 12 luglio 1945 ed assorbe le funzioni della direzione generale di sanità; è collocato all'interno della Presidenza del Consiglio dei Ministri.

essere obbligato ad 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.”

Un altro importante passaggio verso l'istituzione del Servizio Sanitario Nazionale è dato dalla legge n. 296 del 13 marzo 1958, con la quale venne costituito il Ministero della Sanità. Si riconobbe la necessità di dare alla materia della salute pubblica una connotazione specifica ed autonoma con un obiettivo di direzione unica. Vennero assorbite le competenze dell'Alto Commissariato e di tutte le altre amministrazioni fino ad allora operanti in materia di sanità pubblica. L'articolazione del ministero prevedeva due livelli: uno centrale (coadiuvato dal Consiglio Superiore di Sanità e dall'Istituto Superiore di Sanità) e uno periferico (rappresentato dagli uffici provinciali e comunali di medici e veterinari).

Successivamente all'istituzione del Ministero della Sanità, in qualità di sede delle competenze in materia di sanità pubblica, si arrivò all'attuazione della riforma ospedaliera con la legge n. 132 del 12 febbraio 1968 (legge Mariotti): vengono costituite le basi per la nascita dell'Ente ospedaliero, che diventa a tutti gli effetti un ente dotato di personalità giuridica di diritto pubblico destinato all'assistenza dei cittadini. Si realizza quindi il passaggio da un'assistenza su base volontaristica all'assistenza ospedaliera quale servizio pubblico diretto a tutti i cittadini, secondo il dettato costituzionale contenuto nell'articolo 32. Si assiste inoltre ad un primo tentativo di decentramento istituzionale del settore, delegando l'individuazione e la gestione degli enti ospedalieri alle Regioni.

Continuando a proseguire verso il processo di “regionalizzazione”, un'altra tappa fondamentale è costituita dal D.P.R. n. 4 del 17 gennaio 1972. Tale provvedimento legislativo ha consentito, infatti, il passaggio alle Regioni delle funzioni statali in materia sanitaria, nelle varie fasi di intervento preventivo, terapeutico e riabilitativo, realizzando altresì il trasferimento di quegli uffici statali periferici (uffici provinciali e comunali di medici e veterinari).

Tale trasferimento non era privo di lacune; infatti, ad esempio, non comprendeva il settore dell'assistenza mutualistica.

Per questa ragione, a causa di una forte crisi organizzativa e finanziaria (dovuta all'accumulo nel corso degli anni di un'enorme quantità di debiti verso gli ospedali), con la legge n. 349 del 29 giugno 1977 vennero soppressi gli enti mutualistici. Le prestazioni di assistenza ospedaliera, prima erogate dalle mutue stesse, venivano così affidate alle Regioni che le fornivano ai soggetti assistiti in forma diretta e senza limiti di durata, avvalendosi degli enti ospedalieri nonché, a seguito di convenzioni, di altre strutture eroganti assistenza ospedaliera.

Gli ospedali diventano quindi enti strumentali alla Regione: sono finanziati dalle stesse, attraverso una ripartizione effettuata dal Ministero della Sanità (Fondo nazionale per l'assistenza ospedaliera).

Attraverso il D.P.R. n. 616 del 24 luglio 1977 si provvede al completamento del trasferimento alle Regioni di funzioni amministrative esercitati ancora dagli organi centrali e periferici dello Stato e da enti pubblici nazionali. Si realizza quindi la devoluzione integrale alle Regioni di tutte le competenze contenute nelle disposizioni costituzionali. L'art. 117 Cost. recita infatti:

“La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali...”

...Sono materie di legislazione concorrente quelle relative a...tutela della salute”

Gli interventi messi atto dal legislatore nei trent'anni successivi all'entrata in vigore della Costituzione rappresentano pertanto la ferma volontà di riformare il sistema sanitario nazionale: tutto ciò verrà confermato con l'istituzione, nel 1978, del Servizio Sanitario Nazionale.

1.1 Istituzione, evoluzione e struttura del SSN

L'istituzione del Servizio Sanitario Nazionale avviene attraverso la **legge n. 833 del 23 dicembre 1978**, grazie alla quale si compie un primo decisivo passo nella direzione del superamento del sistema ospedaliero-mutualistico che, fino alla riforma, si presentava frammentato in una miriade di enti eterogenei e scollegati in cui l'interazione tra assistenza ospedaliera e ambulatoriale era assente e presentava disparità relativamente ai trattamenti erogati. Si tratta di uno degli eventi politico-sociali più rilevanti di quegli anni, caratterizzato da un lungo e serrato dibattito, nel quale ebbero parte attiva forza politiche, sociali e sindacali.

Il processo prevede la creazione di una struttura istituzionale centrale suddivisa in Unità Sanitarie Locali (USL, il cui ambito territoriale coincide con quello del Comune), deputata alla produzione ed erogazione di interventi socio-assistenziali omogenei cui ogni individuo può accedere in base al diritto soggettivo ad usufruire del servizio sanitario sul territorio nazionale.

All'interno dell'art. 1 della legge 833/1978 (comma 3) si definisce il Servizio Sanitario Nazionale come *“complesso di funzioni, delle strutture, dei servizi e delle attività destinate alla 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 del Servizio. L'attuazione del Servizio Sanitario Nazionale compete allo Stato, alle Regioni e agli enti locali territoriali, garantendo la partecipazione dei cittadini”*.

Con le successive norme di riforma sanitaria si completa la definizione, che diviene *“complesso di funzioni e delle attività assistenziali dei Servizi Sanitari Regionali e delle altre funzioni e attività svolte dagli enti ed istituzioni di rilievo nazionale”*.

Viene riconosciuto, pertanto, ad ogni cittadino il diritto di ottenere le prestazioni dirette alla promozione, al mantenimento e al recupero della salute fisica e psichica.

I principi fondamentali cui si ispira l'organizzazione del SSN sono:

- Universalità: rappresentata dall'estensione delle prestazioni sanitarie a tutta la popolazione, in osservanza al nuovo concetto di salute introdotto dalla legge di istituzione del SSN. La salute, a partire dal 1978, è stata intesa infatti non soltanto come bene individuale ma soprattutto come risorsa dalla comunità. Tale principio viene applicato attraverso la promozione, il mantenimento e il recupero della salute fisica e psichica di tutta la popolazione con un'organizzazione capillare sul territorio nazionale. Tutti garantiscono, in modo uniforme, i Livelli Essenziali di Assistenza (LEA) alla popolazione;
- Uguaglianza: i cittadini devono accedere alle prestazioni del SSN senza nessuna distinzione di condizioni individuali, sociali ed economiche. Ai cittadini, che non appartengono a categorie esenti, è richiesto il pagamento di un ticket che varia per ogni singola prestazione prevista dai LEA;
- Equità: a tutti i cittadini deve essere garantita parità di accesso in rapporto a uguali bisogni di salute. Questo è il principio fondamentale che ha il fine di superare diseguaglianze di accesso dei cittadini alle prestazioni sanitarie. Per la sua applicazione è necessario garantire a tutti qualità, efficienza, appropriatezza e trasparenza del servizio e in particolare delle prestazioni e fornire una comunicazione corretta sulla prestazione sanitaria necessaria per il cittadino e adeguata al suo grado di istruzione e comprensione.

Oltre ai principi fondamentali, il Servizio Sanitario Nazionale, nell'esercizio delle sue attività istituzionali, persegue i seguenti obiettivi:

- il superamento degli squilibri territoriali nelle condizioni socio-sanitarie del Paese;
- la sicurezza del lavoro;
- la tutela della maternità e dell'infanzia;
- la realizzazione di adeguati servizi medico-scolastici;
- la tutela sanitaria delle attività sportive;

- la tutela della salute degli anziani, anche in termini di prevenzione a casi di emarginazione sociale;
- la tutela della salute mentale, attraverso l'intervento preventivo e l'inserimento dei servizi psichiatrici nei servizi generali.

Il modello di Servizio Sanitario previsto dalla legge 833 entra però in crisi nel corso degli anni '80, a causa dell'insoddisfazione degli utenti circa la qualità delle prestazioni, le forti disparità di offerta dei servizi nelle varie Regioni e per l'incontrollabilità della spesa, caratterizzata da continui deficit che si incrementavano di anno in anno a causa di una forte deresponsabilizzazione economica.

Il reale e necessario riordino della disciplina in materia sanitaria, con il conseguente riassetto organizzativo e istituzionale del SSN, si è avuto con il D. Lgs. n. 502 del 30 dicembre 1992, attraverso il quale si diede una notevole spinta nella direzione dell'interpretazione in chiave aziendale dell'organizzazione sanitaria, con il fine di attribuire maggiori responsabilità alla dirigenza e migliorare la gestione economica.

I punti cardine della riforma furono:

- la definizione di livelli di assistenza uniformi sul territorio nazionale, ovvero dello standard minimo di prestazioni erogabili a tutti i cittadini nel rispetto degli obiettivi della programmazione socio-sanitaria e in rapporto all'entità del finanziamento garantito al SSN;
- l'attribuzione di maggiori responsabilità gestionali (programmatorie, organizzative e finanziarie) alle Regioni dando l'abbrivio al processo di **regionalizzazione** della Sanità;
- l'aziendalizzazione delle strutture di produzione ed erogazione dei servizi sanitari (ASL – Azienda Sanitaria Locale) intesa nel duplice senso di riconoscimento di autonomia patrimoniale, contabile, gestionale, tecnica ed organizzativa e di recepimento delle strategie di marca privatistica;
- un nuovo modello di finanziamento sia a livello di spesa complessiva per cui gli obiettivi programmatici sono determinati in funzione delle risorse disponibili e non secondo il meccanismo inverso, sia a livello delle singole

strutture finanziate secondo la logica di mercato della remunerazione a tariffa ovvero in base alle prestazioni effettivamente erogate;

- la competitività, secondo le più classiche logiche di mercato, tra pubblico e privato finalizzata a garantire il costante miglioramento qualitativo delle prestazioni offerte e la più ampia libertà di scelta da parte del privato circa le strutture eroganti;
- la partecipazione del cittadino, in singolo o in forma associativa (organizzazioni di volontariato, sindacati), alla fase gestionale ed organizzativa del SSN con la segnalazione di proposte o la raccolta di informazioni circa l'organizzazione dei servizi e alla fase consuntiva di verifica degli obiettivi raggiunti.

Uno dei punti fondamentali del Decreto è rappresentato dall'affidamento dell'obiettivo di assicurare i livelli essenziali ed uniformi di assistenza definiti nello standard minimo della programmazione nazionale.

Questa fu la risposta alla necessità del contenimento della spesa pubblica, venutasi a verificare proprio in quegli anni: rendere compatibile la spesa sanitaria con il mantenimento dei livelli qualitativi e quantitativi delle prestazioni, naturalmente nel rispetto del dettato costituzionale (art. 32 Costituzione) che garantisce e tutela il diritto alla salute.

Con il D. Lgs. 502/1992 i livelli essenziali di assistenza (LEA) vengono fissati in riferimento, oltre che ai bisogni di salute, anche all'economicità nell'impiego delle risorse e all'individuazione delle risorse assegnate al Servizio sanitario nazionale nell'ambito più ampio del sistema di finanza pubblica.

Nella sostanza, i LEA si configurano come definizione degli obiettivi che il SSN assume di conseguire, a soddisfacimento di specifiche quote di bisogno sanitario, mediante un insieme di attività e prestazioni da realizzare nell'ambito della quota capitaria di finanziamento.

La seconda riforma sanitaria del 1992 presentava comunque delle lacune che resero necessario un ulteriore intervento del legislatore al fine di completare il raggiungimento degli obiettivi stabiliti nelle intenzioni delle riforme precedenti.

Il primo momento del nuovo riassetto in ambito sanitario è rappresentato dalla **legge delega n. 419 del 30 ottobre 1998**, alla quale ha fatto seguito il **decreto legislativo n. 229/1999**, noto come “riforma sanitaria ter” o “riforma Bindi”, di attuazione dei principi e criteri ivi contenuti.

L’ esigenza che ispirò il legislatore nella direzione di un correttivo alla riforma n. 502/1992 fu quella di superare il ritardo che aveva caratterizzato sia il processo di regionalizzazione del sistema sanitario (paralizzandone l’operatività), sia di conseguenza l’aziendalizzazione della tutela della salute.

La nuova disciplina conferma il SSN come l’insieme dei servizi sanitari regionali da un lato, e degli enti e istituzioni di rilievo nazionale dall’altro, e tende a conferire alle Regioni la generalità dei compiti in materia sanitaria, lasciando in tal modo allo Stato il ruolo di garante del rispetto dei principi costituzionali nell’attuazione del diritto alla tutela della salute.

I punti principali della “riforma sanitaria ter” possono essere così elencati:

- rafforzamento di connotazione aziendalistica: le aziende sanitarie locali sono dotate di personalità giuridica pubblica e autonomia imprenditoriale, la loro organizzazione e il loro funzionamento sono disciplinati con **atto aziendale** di diritto privato. Sono tenute al rispetto del vincolo di bilancio (oltre all’orientamento verso criteri di efficacia, efficienza ed economicità) e agiscono con atti di diritto privato;
- valorizzazione delle Regioni: le Regioni elaborano proposte per la predisposizione del Piano sanitario nazionale, adottano il Piano sanitario regionale per soddisfare le specifiche esigenze della popolazione locale, definiscono l’articolazione sul territorio delle ASL e ne disciplinano il loro finanziamento, le modalità di vigilanza, di controllo e valutazione dei risultati;
- rafforzamento del ruolo dei Comuni nella fase di programmazione e controllo;
- articolazione in distretti delle ASL;
- integrazione socio-sanitaria, rappresentata dall’erogazione, in parallelo alle prestazioni sanitarie, di attività di assistenza sociale;

- istituzione di fondi integrativi sanitari, destinati a potenziare l'erogazione di prestazioni aggiuntive superiori ai livelli di assistenza fissati e garantiti dal SSN;
- riforma della dirigenza sanitaria, collocata in un unico ruolo distinto per profili professionali e con esclusività di rapporto di lavoro;
- accreditamento istituzionale: viene prevista la possibilità di erogare servizi e prestazioni assistenziali per conto del SSN da parte di strutture pubbliche o private che abbiano ottenuto una sorta di attestazione di qualità da parte della Regione, definita *accreditamento*;
- aggiornamento professionale continuo destinato all'accrescimento delle conoscenze tecniche e professionale del personale in forza.

Un ulteriore fondamentale passo che ha reso il Servizio sanitario nazionale maggiormente organizzato è rappresentato dalla riforma federale dello Stato, varata con la **Legge Costituzionale n.3 del 18 ottobre 2001**, che “canonizza il tendenziale passaggio verso un welfare devoluto, caratterizzato dalla dismissione dell'esclusivo ruolo pubblico della sanità e dal maggiore coinvolgimento degli enti locali”³.

In altre parole, la riforma costituzionale offre un referente normativo primario alla tendenza alla regionalizzazione che l'evoluzione del SSN, negli ultimi anni, ha assunto progressivamente. Muovendosi in conformità alla lettera del previgente art. 117 Cost., che affidava alle Regioni l'assistenza sanitaria ed ospedaliera, il legislatore ordinario ha spostato l'asse di riferimento del Servizio sanitario nazionale dal livello statale a quello regionale, trasformandolo in un insieme di servizi sanitari regionali. La nuova formulazione dell'art. 117 Cost. offre una copertura costituzionale a tale processo, dal momento che negli ambiti di legislazione concorrente regionale rientra la “tutela della salute” (ampliando perciò il concetto di assistenza sanitaria ed ospedaliera), concedendo pertanto alle Regioni piena autonomia in termini di organizzazione e gestione della sanità.

³ Jorio E., “Diritto della sanità e dell'assistenza sociale”, Maggioli Editore, 2013

Grazie agli interventi, nel corso degli anni, del legislatore, si è assistito ad una ripartizione delle funzioni nell'ambito sanitario che permette di suddividere le attribuzioni a due soggetti (ai Comuni sono affidate funzioni marginali):

- **Stato:** all'amministrazione centrale permane legislazione esclusiva nella determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni (LEA), che devono essere garantiti sull'intero territorio nazionale, all'individuazione del limite massimo di risorse che devono essere destinate annualmente alla sanità (attraverso la Legge di Bilancio) stabilendo i relativi criteri di riparto della spesa medesima tra le diverse Regioni. Viene esercitata inoltre la funzione di indirizzo e coordinamento delle attività amministrative esercitate dalle Regioni in materia sanitaria, rispondendo alle esigenze di unitarietà nel rispetto degli obiettivi della programmazione economica nazionale e degli impegni assunti nell'ambito comunitario ed internazionale. In merito alle funzioni amministrative in capo allo Stato, viene riservata (attraverso il D. Lgs 229/1999) l'adozione del Piano Sanitario Nazionale, l'elaborazione del programma di ricerca sanitaria, l'adeguamento della disciplina concorsuale del personale del SSN, il finanziamento del Fondo Sanitario Nazionale e la sua ripartizione, la definizione degli indicatori di qualità ed efficienza del SSN e la designazione di alcuni componenti del Collegio Sindacale delle Aziende Sanitarie;
- **Regioni:** come precisato dalla nuova formulazione dell'art. 117 Cost. e a seguito della riforma costituzionale introdotta nel 2001, alle Regioni è garantito l'esercizio della potestà legislativa (di natura concorrente allo Stato) in termini di "tutela della salute". La Regione, con propria legge, istituisce e disciplina la Conferenza permanente per la programmazione sanitaria e socio-sanitaria regionale, assicurandone il raccordo o l'inserimento nell'organismo rappresentativo delle autonomie locali, nonché disciplina il rapporto tra programmazione regionale e programmazione attuativa locale, definendo in particolare le procedure di proposta, adozione ed approvazione del Piano attuativo locale.

Per quanto concerne la funzione amministrativa, essa ha ad oggetto la programmazione dei Piani sanitari regionali e l'attuazione del SSN. Nello specifico, spetta alle Regioni:

- la determinazione dei principi sull'organizzazione dei servizi e sull'attività destinata alla tutela della salute;
- la fissazione dei criteri di finanziamento delle aziende sanitarie;
- le attività di indirizzo tecnico, promozione e supporto delle aziende sanitarie;
- il controllo di gestione e la valutazione della qualità delle prestazioni sanitarie;
- l'elaborazione del Piano sanitario regionale;
- l'articolazione del territorio regionale in Aziende sanitarie locali;
- i principi e criteri per l'adozione dell'atto aziendale costitutivo dell'azienda sanitaria;
- il finanziamento delle Aziende sanitarie locali, sulla base di una quota capitaria corretta in relazione alle caratteristiche della popolazione residente;
- le modalità di vigilanza e controllo, da parte della stessa Regione, sulle Aziende sanitarie locali, nonché la valutazione dei risultati delle stesse;
- l'organizzazione e il funzionamento delle attività per la verifica dell'attuazione del modello di accreditamento;
- le modalità con cui le Aziende sanitarie locali e le aziende ospedaliere assicurano le prestazioni e i servizi contemplati dai livelli aggiuntivi di assistenza finanziati dai Comuni.

In conclusione, con gli ultimi aggiornamenti legislativi, si assiste ad un graduale passaggio delle attività di organizzazione, finanziamento e valutazione dallo Stato alle Regioni, che rappresentano così un cardine fondamentale della programmazione e attuazione del Servizio Sanitario Nazionale.

1.2 La programmazione e pianificazione sanitaria

Stabilite e distribuite le competenze legislative ed attuative in materia sanitaria, occorre esaminare i “luoghi” dove i diversi attori istituzionali si incontrano per adottare decisioni relative alla spesa sanitaria e agli strumenti finanziari attraverso i quali si interviene.

L’obiettivo che le istituzioni devono perseguire consiste nel mantenere e migliorare la qualità e l’efficienza dei servizi sanitari: a tal fine, le Regioni devono assicurare l’equilibrio finanziario della gestione in condizioni di efficienza ed appropriatezza, mentre lo Stato deve impegnarsi a finanziare il SSN per quanto spettante.

La spesa sanitaria, così, viene definita inserendola in un programma pluriennale, con finalità di stabilizzazione, concordandola in sede di Conferenza Stato-Regioni, attraverso lo strumento dell’**intesa**⁴, con la quale i diversi soggetti istituzionali coinvolti fissano i tetti di spesa sanitaria e i livelli delle prestazioni garantiti.

Attraverso lo strumento dei “**Patti per la salute**”, che consistono in accordi finanziari e programmatici tra Stato e Regioni, di valenza triennale, in merito alla spesa e alla programmazione del Servizio Sanitario Nazionale, si tende infatti a garantire l’unitarietà del sistema. Esso rappresenta un momento centrale della politica sanitaria del Paese attraverso il quale si fissano le risorse finanziarie su cui poggia la gestione del servizio sanitario.

Il 18 dicembre 2019 è stato approvato in via definitiva dalla Conferenza Stato-Regioni il nuovo Patto per la salute 2019-2021. Nel documento prodotto, vengono affrontati alcuni nodi fondamentali riguardanti il nostro SSN:

- finanziamento del Fondo Sanitario Nazionale, in cui è stato previsto un incremento delle risorse assegnate (come si avrà modo di illustrare, tale riparto sarà rivisto a causa dell’emergenza pandemica Covid-19);
- Lea: vengono fissate nuove tariffe per l’entrata di nuovi nomenclatori;
- risorse umane: incremento del budget relativo alle nuove assunzioni;

⁴ Ai sensi dell’art.8, comma 6, Legge 131/2003 in materia di attuazione dell’art 120 Cost. sul potere sostitutivo

- mobilità sanitaria;
- enti vigilati: previsto il riordino organizzativo di alcuni enti del SSN (AIFA, ISS, Agenas);
- governance farmaceutica e dei dispositivi medici: miglioramento dell'efficienza allocativa delle risorse;
- investimenti strutturali;
- assistenza territoriale e medicina generale;
- fondi sanitari integrativi.

Nonostante l'emergenza Covid-19, tale Patto è stato fino ad oggi mantenuto⁵ palesando, pertanto, la necessità dell'approvazione di un nuovo documento programmatico aggiornato e coerente rispetto a quanto accaduto negli ultimi quattro anni.

Il principale strumento di programmazione sanitaria è rappresentato però dal **Piano Sanitario Nazionale** (PSN). Attraverso questo documento, in un dato arco temporale, vengono definiti gli obiettivi da raggiungere attraverso *l'individuazione di attività e strategie strumentali alla realizzazione delle prestazioni istituzionali del SSN*. Esso rappresenta, pertanto, il primario punto di riferimento per qualsivoglia riforma o iniziativa riguardante il sistema sanitario, sia a livello locale che a livello centrale.

Attraverso il PSN lo Stato stabilisce le linee generali di indirizzo del SSN, nell'osservanza degli obiettivi e dei vincoli posti della programmazione economico-finanziaria nazionale, in materia di prevenzione, cura e riabilitazione nonché di assistenza sanitaria da applicare conformemente e secondo i criteri di uniformità su tutto il territorio nazionale. Il PSN deve, inoltre, tener conto anche dei principi sulla tutela della salute, determinati a livello internazionale.

I contenuti del PSN devono quindi tracciare e sostenere i capisaldi essenziali di una pluralità di ulteriori adempimenti programmatici posti a carico dello Stato, delle Regioni, delle Aziende sanitarie.

⁵ L'art. 4, comma 7-bis, D.L. n. 198/2022, in cui è stata disposta la proroga del Patto per la salute 2019-2021 fino all'adozione di un nuovo documento di programmazione sanitaria.

La durata del piano è triennale e la predisposizione è a cura del Governo, su proposta del Ministro della Salute, sentite le Commissioni parlamentari competenti per la materia e le Regioni per le proposte formulate. Ad iter terminato, viene adottato d'intesa con la Conferenza unificata entro il 30 novembre dell'ultimo anno di vigenza del Piano precedente. Nel corso del triennio il Piano può essere modificato seguendo lo stesso procedimento previsto per la sua adozione.

Lo scopo principale del PSN è quello di determinare e programmare le priorità in materia di salute, traducendole in precisi obiettivi, da correlare alla disponibilità economica e finanziaria del Paese.

Con il Piano Sanitario Nazionale vengono definiti i **LEA**, i livelli essenziali ed uniformi di assistenza assicurati dal SSN a tutti i cittadini: sono essenziali quei livelli che, essendo necessari (rispondono ai bisogni primari di salute), devono essere garantiti, in condizioni di uniformità su tutto il territorio nazionale e all'intera collettività.

Il PSN costituisce, dunque, uno *strumento programmatico*, la cui attuazione deriva da una serie di azioni concorrenti che devono essere prevalentemente compiute da Regioni ed Aziende sanitarie al fine di raggiungere un unico obiettivo, ossia quello di rendere la sanità sempre più efficiente.

I principali contenuti del Piano Sanitario Nazionale sono⁶:

- aree prioritarie di intervento, anche ai fini di una progressiva riduzione delle diseguglianze sociali e territoriali nei confronti della salute;
- livelli essenziali di assistenza sanitaria da assicurare per il triennio di validità del Piano;
- quota capitaria di finanziamento per ciascun anno di validità del Piano e la sua disaggregazione per livelli di assistenza;
- indirizzi finalizzati ad orientare il SSN verso il miglioramento continuo della qualità dell'assistenza, anche attraverso la realizzazione di progetti di interesse sovra regionale;

⁶ Piano Sanitario Nazionale 2019-2021, Ministero della Salute

- progetti obiettivi, adottati dal Ministero della Salute in concerto con altri dicasteri, da realizzare anche mediante l'integrazione funzionale e operativa dei servizi sanitari e dei servizi socio-assistenziali degli enti locali;
- ricerca biomedica e sanitaria, prevedendo anche il relativo programma di ricerca;
- esigenze riguardanti la formazione base e specialistica del personale, attraverso percorsi di valorizzazione delle risorse umane;
- linee guida e relativi percorsi diagnostico-terapeutici;
- criteri e indicatori per la verifica dei livelli di assistenza assicurati in rapporto a quelli previsti.

A fine dell'anno 2022⁷ sono stati raggiunti, in sede di Conferenza Stato-Regioni, degli accordi che definiscono gli obiettivi in ambito sanitario, secondo le linee programmatiche elaborate dal Ministero, avendo ad oggetto lo stanziamento di fondi per la realizzazione degli obiettivi stessi; tuttavia, ad essi non ha fatto seguito alcun nuovo Piano.

Occorre quindi far riferimento al **Piano Sanitario Nazionale 2006-2008**: esso nasce come naturale *corollario del mutamento dello scenario istituzionale* verificatosi a seguito del varo della legge costituzionale 3/2001. Il legislatore ha posto in capo allo Stato la potestà esclusiva nella determinazione dei “livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale” e la definizione dei principi fondamentali in materia, da adottarsi con legge nazionale, e alle Regioni, attraverso l'esercizio della potestà legislativa concorrente, la responsabilità diretta della realizzazione del governo della spesa per il raggiungimento degli obiettivi di salute del Paese.

La competenza generale e residuale, nell'attuazione delle linee statali e regionali, spetta alle autonomie territoriali. Alla base di questa scelta vi è il principio di

⁷ In data 21 dicembre 2022, Rep. Atti n. 281/CSR, è stato firmato l'accordo tra Governo e Regioni per l'utilizzo da parte di quest'ultime di risorse vincolate per la realizzazione di progetti mirati alla realizzazione degli obiettivi di carattere prioritario e nazionale indicati nel Piano Sanitario Nazionale 2006-2008

sussidiarietà costituzionale, che vede la necessità di porre le decisioni il più possibile vicino al luogo in cui nasce il bisogno.

Il PSN 2006-2008, in un quadro di **federalismo sanitario**, delinea la futura evoluzione del Servizio Sanitario Nazionale tracciando le strategie per lo sviluppo (aggiornamento dei LEA, sanità in Europa, prevenzione sanitaria, riorganizzazione delle cure primarie, integrazione reti assistenziali e socio-sanitaria, rete cure palliative) e strategie del sistema (ovvero le strategie da mettere in atto nelle linee di attività trasversali al sistema, come la ricerca e innovazione, la qualificazione delle risorse umane, aziendalizzazione del SSN, sperimentazioni).

In merito al Piano Sanitario Nazionale vigente, si persegue in particolare la promozione della salute e l'umanizzazione dell'ospedale, la prevenzione e la presa in carico della non autosufficienza, la tutela della salute nelle prime fasi della vita, la tutela della salute mentale, la prevenzione e presa in carico delle dipendenze e la salute delle fasce sociali marginali (obiettivi di PSN).

La consapevolezza dell'efficacia degli interventi di prevenzione nel contrastare l'insorgere delle patologie o nel contenerne gli effetti (accentuato in maniera drastica dalla recente emergenza sanitaria), ha portato in questi anni ad una crescita della sensibilità internazionale e nazionale sulla necessità di attivare organici interventi in tema di prevenzione, sia con azioni per il contenimento dei fattori di rischio, sia mediante interventi per la diagnosi precoce e la prevenzione delle complicanze.

Coerentemente all'impostazione del Piano Sanitario Nazionale, si muove il **Piano Nazionale della Prevenzione** (PNP): si tratta di un documento di programmazione strategica che, a livello nazionale, stabilisce gli obiettivi e gli strumenti per la prevenzione che saranno poi adottati dalla Regioni attraverso i rispettivi piani regionali.

Il Piano ha durata quinquennale e individua una serie di azioni per la promozione della salute del cittadino e la prevenzione di stati di malattia nei luoghi di vita e di lavoro.

Il PNP individua i seguenti macro obiettivi a elevata valenza strategica, che dovranno essere perseguiti dalle Regioni, attraverso piani e programmi specifici⁸:

- malattie croniche non trasmissibili;
- dipendenze e problemi correlati;
- incidenti stradali e domestici;
- infortuni e incidenti sul lavoro, malattie professionali;
- ambiente, clima e salute;
- malattie infettive prioritarie.

Il raggiungimento di tali obiettivi comporta la promozione del miglioramento del sistema nel suo complesso, in particolare dell'efficienza e dell'efficacia dell'azione di governo del sistema sanitario, contribuendo inoltre al raggiungimento degli obiettivi dell'Agenda 2030 delle Nazioni Unite, che definisce un approccio combinato agli aspetti economici, sociali e ambientali che impattano sul benessere delle persone e sullo sviluppo delle società.

In ultima istanza, come documento programmatico del Servizio Sanitario Nazionale, si trova il **Piano Sanitario Regionale** (PSR). Le Regioni hanno assunto, nel corso di quest'ultimi anni, un ruolo sempre più diretto e responsabile in materia sanitaria; oltre a svolgere un'attività a carattere programmatico e normativo, esse hanno anche un coinvolgimento diretto sulla gestione e sul finanziamento dei servizi sanitari. Questi sono, pertanto, ristrutturati in aziende delineate come enti strumentali della Regione e a quest'ultima devono rispondere. Le finalità che ciascuna Regione deve raggiungere in materia sanitaria sono incluse nei Piani sanitari regionali, attraverso i quali vengono individuati gli aspetti strategici degli interventi da attuare per la tutela della salute, nonché per il migliore funzionamento dei servizi.

Il Piano sanitario regionale deve essere predisposto tenendo conto degli obiettivi individuati dal Piano sanitario nazionale; proprio al fine di assicurare il coordinamento, le Regioni inviano i progetti di piano al Ministero della Salute, al fine di acquisirne il parere.

⁸ In data 6 agosto 2020, è stato firmato l'accordo tra Governo e Regioni per l'approvazione del Piano Nazionale della Prevenzione 2020-2025, in cui vengono fissati 6 macro obiettivi

Il documento prodotto ha la finalità di definire, per l'ambito di azione regionale, gli obiettivi da realizzare in un arco temporale triennale (coincidente con il triennio del Piano sanitario nazionale), nonché le conseguenti linee di azione da perseguire. Se da un lato il percorso formativo delle decisioni strategiche è estremamente rigido, dall'altro i contenuti e le modalità attuative, affidate interamente alle leggi regionali, risultano essere molto flessibili.

Naturalmente, il Piano sanitario regionale deve tener conto di diversi fattori, quali ad esempio l'analisi del fabbisogno finanziario, il monitoraggio dei livelli essenziali di assistenza, le prestazioni e gli interventi prioritari, il monitoraggio della spesa sanitaria, il tutto attraverso un'ottica ristretta all'ambito regionale. Ciò permette di avere un maggiore controllo sull'organizzazione e la gestione dei principali soggetti attuatori del Servizio Sanitario Nazionale: le Aziende Sanitarie Locali e le Aziende Ospedaliere.

1.3 L'Azienda Sanitaria Locale

1.3.1 L'assetto istituzionale e organizzativo

L'innovazione principale portata dalla Legge n. 833/1978 è rappresentata senz'altro dalla creazione delle Unità Sanitarie Locali (USL): l'art. 10 dispone infatti che *“alla gestione unitaria della tutela della salute si provvede in modo uniforme sull'intero territorio nazionale mediante una rete completa di Unità sanitarie locali e che l'USL è il complesso di presidi, degli uffici e dei servizi dei Comuni singoli o associati, e delle Comunità montane, i quali in un ambito territorialmente determinato assolvono i compiti del Servizio Sanitario Nazionale”*.

In qualità di strutture operative dei Comuni, singoli o associati, e delle Comunità montane le USL disegnate dal legislatore del '78 hanno un ambito territoriale molto ristretto per servire un bacino di utenza che va dai 50.000 ai 200.000 abitanti, a seconda delle caratteristiche geomorfologiche e socio-economiche della zona.

Al medesimo fine di garantire “*l’interazione territorio-servizi-individuo*”⁹, ovvero tra dimensione sociale e dimensione sanitaria, l’apparato organizzativo della USL può articolarsi in distretti sanitari di base (definiti dall’art. 10, comma 3, come strutture tecnico-funzionali per l’erogazione dei servizi di primo livello – es. tutela sanitaria dell’ambiente di vita e di lavoro, degli alimenti, delle attività fisico-ricreative – e di pronto intervento – distribuzione farmaci, attività diagnostiche e terapeutiche a domicilio o ambulatoriali) di dimensioni territoriali idonee a favorire la maggiore efficacia e diffusione dell’intervento.

Dalla USL si è poi passati alla ASL.

L’**Azienda Sanitaria Locale**, struttura sanitaria di diritto pubblico operante nel SSN, viene definita per la prima volta “azienda” nel D. Lgs. n. 502/1992.

Oltre ad essere dotata di **personalità giuridica pubblica** (l’USL, infatti, si trasforma da strumento operativo del Comune a **soggetto istituzionale** deputato alla gestione dei servizi sanitari), la ASL presenta ulteriori tipi di autonomia:

- **organizzativa**: autonomia intesa come potere di identificare autonomamente la struttura organizzativa dell’apparato aziendale, ovvero dell’insieme degli elementi che compongono il sistema organizzativo interno (alta direzione, staff di supporto, linea operativa) nonché come meccanismi a livelli di decentramento dei poteri di gestione, di coordinamento, di comunicazione e di controllo;
- **amministrativa**: indica il potere di adottare in via autonoma provvedimenti amministrativi implicanti l’esercizio di potestà pubblica;
- **patrimoniale**: attiene alla capacità di disporre del patrimonio mediante atti di acquisizione, amministrazione e cessione dello stesso;
- **contabile**: investe l’area della gestione economico-finanziaria e patrimoniale;
- **gestionale**: indica il potere di determinare in via autonoma – ma pur sempre nei limiti dei vincoli assegnati dalla programmazione regionale – gli obiettivi dell’azione, di programmare le attività da compiere, di definire le modalità di svolgimento delle attività, di provvedere all’allocazione

⁹ R. Giorgetti, “Legislazione e organizzazione del servizio sanitario”, Maggioli Editore, 2010

delle risorse umane, strumentali e finanziarie in relazione agli obiettivi ed ai programmi, di determinare l'organizzazione del lavoro, di procedere al conferimento dei poteri e all'attribuzione delle connesse responsabilità all'interno della struttura organizzativa, di controllare l'andamento della gestione, di verificare i risultati conseguiti;

- **tecnica**: riguarda il profilo tecnico dell'attività da svolgere, cioè le procedure e le modalità di impiego delle risorse.

Nella nuova formulazione dell'art. 3 del D. Lgs. 502/1992, introdotta dal D. Lgs. 229/1999, l'aziendalizzazione delle Unità sanitarie locali, avviata con decreto del 1992, subisce una forte accelerazione, in considerazione dei positivi riscontri tratti dall'esperienza finora maturata.

Il comma 1bis dell'art. 3, infatti, non si limita a definire le USL come aziende con personalità giuridica pubblica, ma le configura quali centri di imputazione di **autonomia imprenditoriale**. Scompare, in altri termini, l'analitica disamina delle singole forme di autonomia istituzionale contenuta nel vecchio art. 3, mentre trova affermazione la più ampia forma di autonomia giuridica: quella goduta dalle persone fisiche e giuridiche, secondo i dettami del Codice civile, di perseguire i propri interessi, sfruttando gli strumenti e l'organizzazione imprenditoriale.

Ciò comporta che le Aziende sanitarie locali, pur essendo giuridicamente dei soggetti pubblici attraverso i quali le Regioni provvedono ad assicurare i livelli essenziali di assistenza sanitaria, nel perseguire i propri fini agiscono in concreto alla stregua di un qualsiasi imprenditore privato.

L'art. 3 del D. Lgs. 502/1992, nella formulazione introdotta dal D. Lgs. 229/1999, prevede che gli organi della ASL sono i seguenti:

- Direttore generale: al Direttore generale competono tutti i poteri di gestione, ovvero la rappresentanza legale dell'azienda sanitaria, nonché i poteri di verifica, anche attraverso l'istituzione di un apposito servizio di controllo interno, della corretta ed economica gestione delle risorse attribuite ed introitate e dell'imparzialità e buon andamento dell'azione amministrativa. A questi poteri se ne aggiungono altri, in virtù delle modifiche apportate al D. Lgs. 502/1992 dal D. Lgs. 229/1999 che

- conferisce al Direttore generale la **responsabilità della gestione complessiva** dalla quale discendono competenze operative e direzionali di ampio raggio come, ad esempio, **l'adozione dell'atto aziendale di diritto privato**, documento che segna la costituzione dell'azienda sanitaria in struttura dotata di autonomia imprenditoriale, nonché la nomina del Direttore amministrativo, del Direttore sanitario e dei responsabili delle strutture operative dell'azienda. La nomina dei Direttori generali di aziende ed enti del SSN avviene ad opera della Regione, secondo procedure da essa definite, che attinge dall'elenco nazionale degli idonei, costituito presso il Ministero secondo criteri determinati da una commissione di esperti. La carica di Direttore generale è incompatibile con la sussistenza di altro rapporto di lavoro dipendente o autonomo, in quanto il rapporto di lavoro che si viene ad instaurare è esclusivo ed è regolato da contratto di diritto privato rinnovabile e la durata è di tre anni;
- Direttore amministrativo: dirige i servizi amministrativi dell'ASL e partecipa, unitamente al Direttore generale, che ne ha responsabilità, alla direzione dell'azienda, assume diretta responsabilità delle funzioni attribuite alla sua competenza e concorre, con la formulazione di proposte e pareri, alla formazione delle decisioni della direzione generale. Nominato dal Direttore generale, è un laureato in discipline giuridiche o economiche e all'atto della nomina deve aver maturato una esperienza almeno quinquennale di direzione tecnico-amministrativa in enti pubblici o privati o strutture sanitarie pubbliche o private di media o grande dimensione. L'incarico, regolato da contratto di diritto privato, non potrà avere durata inferiore a tre anni e superiore a cinque anni;
 - Direttore sanitario: è un medico che dirige i servizi sanitari a fini organizzativi ed igienico-sanitari dell'ASL e partecipa, unitamente al Direttore generale, che ne ha responsabilità, alla direzione dell'azienda, assume diretta responsabilità delle funzioni attribuite alla sua competenza e concorre, con la formulazione di proposte e pareri, alla formazione delle decisioni della direzione generale. Nominato dal Direttore generale, è un laureato in ambito medico-sanitario e all'atto della nomina deve aver

maturato una esperienza almeno quinquennale di direzione tecnico-amministrativa in enti pubblici o privati o strutture sanitarie pubbliche o private di media o grande dimensione. L'incarico, regolato da contratto di diritto privato, non potrà avere durata inferiore a tre anni e superiore a cinque anni;

- Collegio di direzione: è istituito in ogni azienda o ente del SSN quale organo dell'azienda cui fanno parte tutte le figura professionale della stessa e con il quale il Direttore generale si avvale per il governo delle attività cliniche. È composto, oltre al Direttore generale che lo presiede, dal Direttore amministrativo, dal Direttore sanitario, dai Direttori dei Distretti, dai Direttori dei Presidi Ospedalieri, dai Direttori dei Dipartimenti e dal Dirigente responsabile delle Professioni Sanitarie. Il Collegio partecipa alla pianificazione delle attività, comprese la ricerca, la didattica, i programmi di formazione e le soluzioni organizzative per l'attuazione dell'attività libero-professionale intramuraria; nelle aziende ospedaliero-universitarie vi partecipa nell'ambito di quanto stabilito dall'università. Il suo contributo rileva in particolar modo nell'ambito dello sviluppo organizzativo e gestionale delle aziende, attraverso l'individuazione di indicatori di risultato clinico-assistenziale e di efficienza e dei requisiti di appropriatezza e di qualità delle prestazioni. Tale funzione si lega strettamente alla sua partecipazione alla **valutazione interna dei risultati** conseguiti in relazione agli obiettivi prefissati. Il Collegio è consultato obbligatoriamente dal Direttore generale su tutte le questioni relative al governo clinico dell'azienda. Per i componenti del Collegio non è previsto alcun compenso aggiuntivo;
- Collegio sindacale: tale organo è stato istituito in sostituzione del Collegio dei revisori, che aveva compiti analoghi, con l'art. 3ter del D. Lgs. 502/1992. La funzione principale è quella di **vigilare sulla regolarità amministrativa e contabile delle ASL**. Coerentemente con il processo di aziendalizzazione delle Aziende sanitarie, ha il dovere di verificare l'amministrazione dell'azienda sotto il profilo economico, vigilare sull'osservanza della legge, accertare la regolare tenuta della contabilità e

la conformità del bilancio alle risultanze dei libri e delle scritture contabili, effettuando periodicamente verifiche di cassa, e riferire almeno trimestralmente alla Regione, anche su richiesta di quest'ultima, sui risultati del riscontro eseguito, denunciando immediatamente i fatti se vi è fondato sospetto di gravi irregolarità. Trasmette periodicamente, e comunque con cadenza almeno semestrale, una propria relazione sull'andamento dell'attività dell'ASL alla Conferenza dei Sindaci o al Sindaco del Comune capoluogo di Provincia dove è situata l'azienda stessa. I componenti del Collegio sindacale possono procedere ad atti di ispezione e controllo, anche individualmente. La durata della carica è di tre anni ed è composto da tre membri, di cui uno designato dal Presidente della giunta regionale, uno designato dal Ministro dell'economia e delle finanze e uno dal Ministro della salute. I componenti sono scelti tra gli iscritti al Registro dei revisori contabili istituito presso il Ministero della giustizia, ovvero tra i funzionari del Ministero dell'economia e delle finanze che abbiano esercitato per almeno tre anni le funzioni di revisori dei conti o siano stati componenti di collegi sindacali.

Analizzando il modello organizzativo delle ASL, non si può non richiamare l'adozione, da parte del Direttore generale, dell'**atto aziendale**.

L'organizzazione ed il funzionamento delle Aziende sanitarie locali e delle Aziende Ospedaliere sono disciplinati da questo strumento, rispettando i principi e i criteri previsti dalle disposizioni regionali. Il legislatore, attraverso il D. Lgs. 229/1999, ha rimesso il compito di definizione del modello organizzativo e delle linee strategiche direttamente alle ASL, permettendo a ciascuna azienda di determinare la propria dotazione organica, ruoli dirigenziali inclusi, di introdurre elementi di flessibilità che risultano necessari a rendere concretamente praticabile una gestione economica delle risorse efficiente ed efficace e di adattare il modello operativo in base al contesto in cui l'azienda opera. Oltre a tutti gli elementi identificativi e caratterizzanti dell'azienda, l'atto aziendale deve individuare le strutture amministrative e sanitarie che compongono l'azienda, i distretti sanitari necessari all'articolazione territoriale, i criteri e le modalità di funzionamento dei

dipartimenti ed il relativo affidamento degli incarichi, attribuendo infine al vertice direzionale ed ai direttori di distretto, dipartimento e struttura compiti indirizzati al perseguimento degli obiettivi definiti nel piano aziendale.

In merito alle strutture operative presenti all'interno dell'azienda sanitaria, si possono distinguere tre macro categorie:

- dipartimenti: l'organizzazione dipartimentale delle strutture aziendali è il **modello ordinario di gestione operativa** delle attività, cui fare riferimento in ogni ambito del SSN con la finalità di assicurare la buona gestione amministrativa, finanziaria e di governo clinico. Essa può riguardare gli ospedali, le strutture territoriali e di prevenzione.

Il dipartimento è composto da strutture complesse: per struttura complessa si intende l'articolazione organizzativa alla quale è attribuita, dall'atto aziendale, responsabilità di gestione di risorse umane, tecniche o finanziarie. La direzione del dipartimento comporta l'attribuzione sia di responsabilità professionali in materia clinico-organizzativa e della prevenzione, sia di responsabilità di tipo gestionale in ordine alla razionale e corretta programmazione aziendale.

A guida del dipartimento viene posto un Direttore, il quale rimane titolare della struttura complessa a cui è preposto. Quest'ultimo predispone annualmente il Piano delle attività e dell'utilizzazione delle risorse disponibili, negoziato con la direzione generale nell'ambito della programmazione aziendale. L'organizzazione delle attività dipartimentali, la loro realizzazione e le funzioni di monitoraggio e di verifica sono assicurate con la partecipazione attiva dei dirigenti e degli operatori assegnati al dipartimento;

- dipartimento di prevenzione: si tratta della **struttura operativa** dell'azienda sanitaria, istituita e organizzata da ciascuna Regione allo scopo di:
 - garantire la tutela della salute collettiva;
 - perseguire obiettivi di promozione della salute;
 - agire per la prevenzione delle malattie e delle disabilità;
 - operare per il miglioramento della qualità della vita.

A tal fine il dipartimento di prevenzione promuove azioni volte ad individuare e rimuovere le cause di nocività e malattia di origine ambientale, umane e animale garantendo funzioni di **prevenzione collettiva e sanità pubblica**.

Il dipartimento di prevenzione ha autonomia organizzativa e contabile ed è strutturato in centri di costo e di responsabilità. Dal punto di vista strutturale interno, le Regioni disciplinano l'articolazione dei dipartimenti in strutture organizzative specificamente dedicate a igiene e sanità pubblica, igiene degli alimenti, prevenzione e sicurezza degli ambienti di lavoro, sanità animale, igiene degli alimenti di origine animale ed igiene degli alimenti;

- distretti: il distretto è concepito come **articolazione organizzativo-funzionale** dell'azienda sanitaria locale sul territorio, allo scopo di garantire un sistema di intervento sanitario di risposta ai bisogni sanitari della popolazione. Il suo ruolo viene notevolmente potenziato dalla “riforma sanitaria ter”, che gli riconosce autonomia tecnico-gestionale ed economico-finanziaria, con contabilità separata all'interno dell'ASL (ma comunque interna al bilancio dell'azienda). In questo senso, il distretto può essere ragionevolmente definito come “area sistema”, nella quale si realizza l'erogazione dell'integrazione dei tre momenti specifici di intervento sanitario, sociosanitario e sociale con le diverse reti di offerta e di domanda di salute della popolazione espressa ed inespressa. Il distretto garantisce le seguenti prestazioni sanitarie a rilevanza specifica ed elevata integrazione:

- assistenza specialistica ambulatoriale;
- attività o servizi per la prevenzione e cura delle tossicodipendenze;
- attività o servizi consultoriali per la tutela della salute dell'infanzia, della donna e della famiglia;
- attività e servizi rivolti a disabili ed anziani;
- attività o servizi di assistenza domiciliare integrata;
- attività o servizi per le patologie da HIV e patologie in fase terminale

A guida del distretto c'è il Direttore del distretto, che realizza le indicazioni della direzione aziendale, gestisce le risorse assegnate in modo da garantire l'accesso della popolazione alle strutture e ai servizi, l'integrazione tra i servizi e la continuità assistenziale, supporta la direzione generale nei rapporti con i Sindaci del distretto, elabora la proposta di programma della attività territoriali che definisce gli obiettivi di salute a livello territoriale.

- presidi ospedalieri: i presidi ospedalieri rappresentano gli **ospedali non costituiti in azienda ospedaliera** (art. 4, comma 9, D. Lgs. 502/1992). In qualità di strutture della ASL essi godono di un'autonomia molto minore rispetto a quella delle aziende ospedaliere. In ogni caso, godono di autonomia a livello direttivo, garantita dalla presenza di un dirigente medico, in qualità di responsabile delle funzioni igienico-organizzative, e di un dirigente amministrativo, responsabile della gestione amministrativa. La separatezza della gestione direttiva del presidio ospedaliero rispetto a quella della ASL di cui esso è parte è strettamente funzionale ad una eventuale trasformazione in azienda ospedaliera. Il presidio ospedaliero gode inoltre di autonomia economico-finanziaria con la tenuta di una contabilità separata (seppure interna al bilancio ASL).

Dopo aver illustrato, seppur sommariamente, i principali organi che fanno parte dell'azienda sanitaria locale e alcune delle strutture operative che la costituiscono verrà trattato, più specificatamente, il processo di finanziamento con cui il SSN (attraverso le Regioni) distribuisce alle ASL le risorse necessarie allo svolgimento dell'attività istituzionale.

1.3.2 Il sistema di finanziamento

In principio, con la nascita del Servizio Sanitario Nazionale, la legge n. 833/1978 prevedeva che ciascun anno il Piano sanitario nazionale (PSN) determinasse l'ammontare del fondo destinato al finanziamento del SSN (il **Fondo sanitario nazionale**), distinto in un fondo di *parte corrente* ed in un fondo di *parte capitale*.

Tale fondo veniva ripartito fra le Regioni sulla base di determinati parametri (popolazione residente, mobilità sanitaria per tipologia di prestazioni, ecc.), ferma restando la necessità di assicurare in tutto il territorio nazionale l'uniformità dei servizi erogati. Le Regioni, a loro volta, sentiti i Comuni, ripartivano la quota loro assegnata fra le Unità sanitarie locali.

Tale modello presentava degli evidenti limiti, che ben presto si resero evidenti:

- nella velleitaria pretesa di soddisfare integralmente la domanda di servizi sanitari, lo Stato non ha fissato efficaci vincoli finanziari alla spesa sanitaria;
- il carattere fortemente derivato delle finanze delle USL (poiché le assegnazioni da parte delle Regioni costituivano di gran lunga la voce più importante delle entrate di tali enti), coniugato con il notevole decentramento delle decisioni di spesa, ha comportato la deresponsabilizzazione degli amministratori locali, di conseguenza i bilanci delle USL hanno registrato deficit di anno in anno crescenti, che hanno finito poi per gravare sul bilancio statale;
- essendo venuto meno, sin dall'inizio, il momento della programmazione sanitaria, il finanziamento del Fondo sanitario nazionale è avvenuto stanziando di anno in anno somme calcolate sulla base della spesa erogata negli esercizi precedenti (cosiddetta *spesa storica*). Mancando quindi qualsiasi vincolo alla crescita delle spese, il deficit veniva ripianato in fase di consuntivo.

Innovando in maniera decisiva il previgente sistema, il D. Lgs. 502/1992 (nella sua formulazione originaria) aveva individuato sostanzialmente **tre fonti di finanziamento** del SSN:

- i flussi finanziari provenienti dal bilancio dello Stato, che andavano a costituire il **Fondo sanitario nazionale**;
- i **contributi**;
- le **rette** e i **ticket** corrisposti dai cittadini per alcune determinate prestazioni.

In tale articolato sistema, un ruolo preponderante era tuttavia ancora rivestito dal Fondo sanitario nazionale (art. 12, comma 1), alimentato interamente da stanziamenti a carico del Bilancio dello Stato.

Lo spartiacque, che definisce un nuovo sistema di finanziamento degli enti del SSN, è tracciato dal **D. Lgs. 56/2000**, che insieme all'istituzione dell'IRAP e la contemporanea soppressione dei contributi a favore del SSN, ha rappresentato la volontà da parte del legislatore di intraprendere il percorso del *federalismo fiscale*.

Il nuovo sistema di finanziamento delineato dal suddetto decreto prevede, infatti, la soppressione, a decorrere dal 2001, dei trasferimenti erariali in favore delle Regioni a statuto ordinario relativi, fra l'altro, al finanziamento della spesa sanitaria corrente e di quella in conto capitale.

Le minori entrate per le Regioni sono, tuttavia, compensate:

- dalla compartecipazione regionale all'IVA (sulla base dei consumi effettuati in territorio regionale);
- dall'aumento dell'aliquota dell'addizionale regionale all'IRPEF;
- dall'aliquota di compartecipazione regionale all'accisa sulle benzine.

Per assicurare il rispetto degli standard essenziali ed uniformi di assistenza, l'art. 9 del decreto 56/2000 ha previsto **procedure di monitoraggio e verifica** dell'assistenza erogata dalle Regioni.

Viene così definito un sistema, in seguito sottoposto ad aggiornamenti e revisioni, di indicatori e parametri di riferimento (nonché le regole per la loro rilevazione e pubblicizzazione) sulla cui base giudicare il livello di assistenza effettivamente erogata in ogni Regione. Qualora tale monitoraggio evidenziasse anomalie, il Governo può adottare raccomandazioni ed individuare forme di sostegno alla Regione. In caso di inadempimento, da parte delle Regioni, delle misure di garanzia, il Governo può disporre la progressiva riduzione dei trasferimenti perequativi e delle compartecipazioni e la loro sostituzione con trasferimenti erariali finalizzati all'attivazione del sistema di garanzie (dal 2005, l'attività di monitoraggio è svolta

dal SIVEAS, Sistema nazionale di verifica e controllo sull'assistenza sanitaria, istituito presso il Ministero della Salute).

Il D. Lgs. 56/2000, dunque, ha inteso soprattutto responsabilizzare le Regioni nella gestione del sistema sanitario, riducendo la dipendenza dallo Stato e garantendo, allo stesso tempo, maggiori spazi di autonomia. Viene così proseguito il cammino intrapreso dal D. Lgs. 502/1992 che, all'art. 13, prevede che le Regioni facciano fronte con risorse proprie:

- agli *effetti finanziari* conseguenti all'erogazione di livelli di assistenza sanitaria superiori a quelli minimi definiti a livello nazionale;
- alle *ripercussioni finanziarie* conseguenti all'adozione di modelli organizzativi diversi da quelli assunti dal Piano sanitario nazionale come base per la determinazione del parametro capitaro di finanziamento;
- ad eventuali *disavanzi di gestione delle ASL e delle aziende ospedaliere*.

Le Regioni possono far fronte a tali oneri aumentando le risorse a propria disposizione nei seguenti modi (art. 13, comma 2):

- prevedendo la riduzione dei limiti massimi di spesa per gli esenti previsti dai livelli di assistenza;
- aumentando la quota fissa sulle singole prescrizioni farmaceutiche e sulle ricette relative a prestazioni sanitarie, fatto salvo l'esonero totale per i farmaci salva-vita;
- aumentando i contributi e tributi regionali (contributi malattia fino al 6% dell'aliquota e tributi regionali fino al 75% dell'aliquota);
- prevedendo forme di partecipazione alla spesa per eventuali altre prestazioni da porre a carico dei cittadini, con esclusione dei soggetti esenti.

È evidente l'intento del legislatore di porre fine alla pratica secondo cui i deficit delle ASL venivano sistematicamente ripianati con interventi finanziari da parte dello Stato: ora, invece, le Regioni rispondono politicamente di fronte ai propri cittadini di eventuali aumenti dei contributi.

Il maggior peso dell'autofinanziamento regionale ha determinato, almeno in teoria, una riduzione dell'incidenza delle risorse a carico del bilancio dello Stato, che assumono ormai una valenza *residuale*, nel senso che lo Stato interviene quando, e nella misura in cui, le risorse in altro modo raccolte non sono sufficienti a garantire il finanziamento del fabbisogno sanitario nazionale.

In sostanza, ogni anno la legge statale (Legge di Bilancio) determina il fabbisogno sanitario nazionale standard, cioè l'ammontare complessivo delle risorse necessarie al finanziamento del SSN. Tale fabbisogno è quindi finanziato:

- Dalla fiscalità generale delle Regioni, vale a dire principalmente dall'IRAP e dall'addizionale regionale all'IRPEF;
- Dalle entrate proprie degli enti del SSN (come i ticket e i ricavi derivanti dall'attività intramoenia/libera professione dei proprio dipendenti)

Il fabbisogno non coperto da tali fonti di finanziamento è posto a carico dello Stato, che provvede attraverso la compartecipazione all'IVA e il Fondo sanitario nazionale.

La composizione del finanziamento del SSN è evidenziata nei cosiddetti "riparti" (assegnazione del fabbisogno alle singole Regioni ed individuazione delle fonti di finanziamento) proposti dal Ministero della Salute sui quali si raggiunge un'intesa in sede di Conferenza Stato-Regioni e che sono poi recepiti con propria delibera dal Comitato interministeriale per la programmazione economica (CIPE).

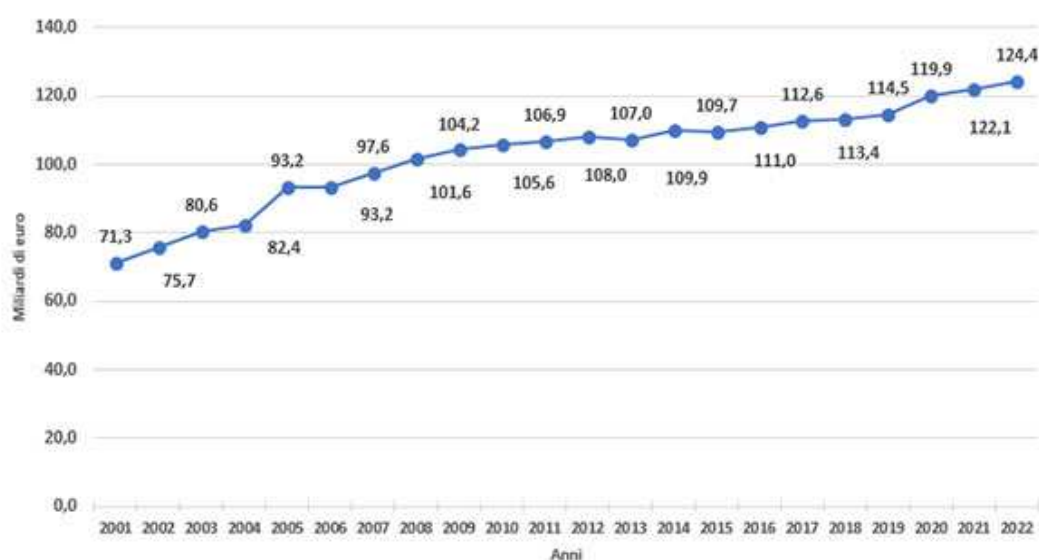


Figura 1 – Finanziamento corrente a carico dello Stato, 2001-2022. Valori in miliardi di euro (Ministero della Salute)

Il grafico sopra riportato (fig. 1) rappresenta l'andamento del finanziamento del Servizio Sanitario Nazionale per gli anni 2001-2022. Si osserva come, in valori assoluti, la spesa destinata alla sanità sia di anno in anno sempre maggiore, con una tendenza al rialzo consecutivamente per ventidue anni. La motivazione principale può trovarsi però nel fatto che l'inflazione incide in maniera notevole sulla spesa sanitaria nella maggior parte delle annualità. Occorrerebbe pertanto ragionare su prezzi costanti, normalizzando le annualità ad un unico anno. Per quanto riguarda il triennio 2020-2022, inoltre, si assiste ad un ulteriore incremento del fabbisogno del SSN a causa degli interventi mirati a fronteggiare l'emergenza epidemiologica Sars-CoV-2 nata nel 2019.

Tale dato non è però sufficiente per quantificare quanto effettivamente lo Stato destina alla spesa sanitaria: è necessario, infatti, confrontare i valori assoluti con valori relativi ottenuti attraverso il rapporto tra spesa sanitaria e PIL nazionale.

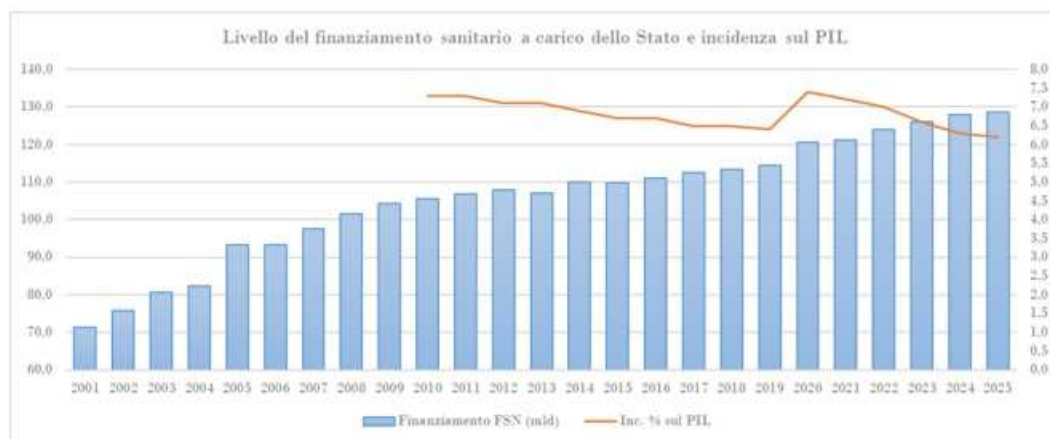


Figura 2 – Livello del finanziamento sanitario a carico dello Stato e incidenza sul PIL (Ministero della Salute, anni 2001-2019 - Corte dei conti su dati Leggi di Bilancio, anni 2020-2025¹⁰)

Dal grafico (fig.2) si evince come la spesa sanitaria ha registrato un andamento di crescita nel periodo 2001-2008, cui è seguita una fase di rallentamento della dinamica di incremento fino al 2020, anno in cui, con le ulteriori risorse impiegate dallo Stato per affrontare l'emergenza sanitaria, si è invertita la tendenza di riduzione degli incrementi registrato fino al 2019. Dopo il rilevante aumento delle

¹⁰ Referto al Parlamento sulla gestione finanziaria dei servizi sanitari regionali, esercizi 2020-2021, pag. 98, Deliberazione n.19/SEZAUT/2022/FRG, Corte dei Conti

risorse per il biennio 2020-2021, si profila un nuovo “*ridimensionamento della crescita della spesa sanitaria nel 2022, fino ad un suo contenimento che proseguirà fino al 2024 ed ascrivibile ai costi del personale e alla definitiva cessazione dei costi legati alla struttura commissariale per l'emergenza. Si sottolinea che questa dinamica della spesa è coerente con gli andamenti medi registrati negli anni precedenti, anche per la prosecuzione degli interventi di razionalizzazione dei costi già programmati a legislazione vigente*”¹¹.

A seguito dell'assegnazione dei fabbisogni da parte dello Stato, le Regioni assegnano, in base a diversi parametri (tra cui la quota capitaria, ovvero una ripartizione basata principalmente sulla numerosità della popolazione residente nel territorio della ASL – pro capite -, ma che viene “pesata” in base alle caratteristiche demografiche dei residenti presenti nella singola area in cui opera l'azienda sanitaria), le risorse finanziarie alle aziende, che le impiegano per garantire ai cittadini l'erogazione delle prestazioni di loro competenza previste dai LEA. Per livelli assistenziali superiori a quelli previsti dal Piano sanitario nazionale, ogni Regione deve impiegare proprie risorse con le quali coprire anche eventuali disavanzi sanitari di gestione delle aziende.

Le singole fonti di finanziamento che caratterizzano le entrate delle ASL sono:

- una quota del Fondo sanitario regionale, ripartito annualmente dalla Regione;
- rendite, lasciti, donazioni e quant'altro sia acquisito al patrimonio aziendale per effetto di contratti e convenzioni;
- ricorso a mutui o ad altre forme di credito di durata non superiore a dieci anni, per il finanziamento di spese di investimento e previa autorizzazione regionale, fino ad un ammontare complessivo delle relative rate, per capitale ed interessi, non superiore al 15% delle entrate proprie correnti;
- anticipazione, da parte del tesoriere, che non superi un dodicesimo dell'ammontare annuo del valore dei ricavi (conto economico A- Valore della produzione), ivi compresi i trasferimenti, iscritti nel bilancio preventivo annuale.

¹¹ Camera dei deputati – Servizio studi (XVIII Legislatura), Il livello del finanziamento del Servizio sanitario nazionale, 26 luglio 2022, www.camera.it

Meritano particolare attenzione, inoltre, le entrate proprie di cui le ASL possono pienamente disporre nell'ambito dell'autonomia patrimoniale ed economico-finanziaria, come, ad esempio, i ticket pagati dagli assistiti per le prestazioni specialistiche, di diagnostica strumentale e di laboratorio, l'erogazione di prestazioni tariffabili e servizi a pagamento, gli introiti dell'attività libero-professionale intramuraria degli operatori ed eventuali avanzi di gestione (in quest'ultimo caso, a seguito di autorizzazione regionale).

In questo capitolo si è voluta dare una presentazione, generale e sintetica, dell'istituzione, organizzazione e funzionamento del Servizio sanitario nazionale. Nel secondo capitolo verrà illustrata l'evoluzione negli anni dell'ordinamento contabile delle ASL, i principi contabili in vigore e la composizione del bilancio consuntivo d'esercizio.

CAPITOLO 2

L'ordinamento contabile e il bilancio delle ASL

2.1 Evoluzione storica e riforme

L'attuale sistema contabile delle aziende del Servizio sanitario nazionale è il risultato di un processo evolutivo culminato nel già citato D. Lgs. 502/1992, il cui maggiore elemento di novità è stato rappresentato dalla trasformazione delle strutture sanitarie in aziende dotate di personalità giuridica pubblica, autonomia organizzativa, amministrativa, patrimoniale, contabile, gestionale e tecnica e, a seguito delle modifiche apportate dal D. Lgs. 229/1999 e dal D. Lgs. 168/2000, in aziende dotate di personalità giuridica pubblica e autonomia imprenditoriale.

In particolare, per quanto riguarda la gestione economico-finanziaria, per effetto di questa trasformazione si è avuto il passaggio dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico-patrimoniale propria delle imprese commerciali ed industriali, con l'adeguamento dell'assetto contabile delle aziende sanitarie ai criteri e ai principi stabiliti dal Codice civile¹², seppur con taluni accorgimenti introdotti per tener conto della peculiarità di tali enti.

Per tale ragione, nonostante l'avvicinamento ai principi ed agli schemi propri della contabilità delle imprese private, il bilancio delle aziende sanitarie riveste una funzione in parte diversa rispetto a quella perseguita dal bilancio civilistico, posto che gli obiettivi e le logiche perseguite dalle aziende sanitarie non sono perfettamente coincidenti con quelli propri delle imprese commerciali e industriali. Nelle ASL, infatti, il rapporto tra gli input e gli output (e il concetto di redditività che ne consegue) non deriva da logiche di mercato, bensì dal rapporto tra finanziamento regionale e l'effettiva erogazione di prestazioni sanitarie, capaci di soddisfare almeno i livelli essenziali di assistenza¹³.

¹² Le disposizioni del Codice civile riguardanti la redazione del bilancio d'esercizio sono state riformate con il D. Lgs. 127/1991 con cui era stata data attuazione alle direttive CEE n.78/660 e n.83/349. La disciplina di bilancio è stata successivamente modificata con il D. Lgs. n. 6/2003, recante la riforma del diritto societario, e con L. n. 238/2021 recante "Disposizioni per l'adempimento degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'UE"

¹³ ARS Toscana, Analisi di bilancio delle AUSL toscane, Firenze, 2005

L'attività delle aziende sanitarie è orientata, infatti, alla erogazione delle prestazioni sanitarie a favore della popolazione, in funzione delle esigenze di cura, assistenza e prevenzione dei cittadini. In particolare, tale attività, pur se teoricamente svolta secondo criteri di efficienza, efficacia ed economicità, nel rispetto del vincolo di bilancio, attraverso l'equilibrio di costi e ricavi, persegue preminentemente la finalità di assicurare al cittadino le prestazioni sanitarie in funzione della realizzazione degli obiettivi che il Servizio sanitario nazionale affida alle aziende sanitarie.

Al contrario, nell'ambito dell'attività d'impresa delle aziende private, la produzione e lo scambio di beni e servizi costituiscono l'obiettivo mediato in vista del perseguimento dell'utile economico.

Ciò comporta che la valutazione dei risultati dell'attività di un'azienda sanitaria non può basarsi esclusivamente sulle evidenze del bilancio, ma deve essere condotta muovendo anzitutto dall'analisi della capacità dell'ente di soddisfare le aspettative di prevenzione, assistenza e cura dei cittadini.

La rendicontazione contabile riassunta nel bilancio delle aziende sanitarie costituisce comunque un ottimo termometro per misurare, in termini obiettivi, l'efficienza economica di tali soggetti nel soddisfare le già menzionate aspettative.

Come anticipato, la riforma del 1992 ha comportato l'abbandono, a partire dal 1° gennaio 1995, della contabilità finanziaria che consentiva di esporre, in termini finanziari, gli obiettivi predisposti dal piano sanitario regionale e di verificarne la realizzabilità rispetto alle risorse disponibili.

Tale contabilità, adatta "a realtà pubbliche burocratiche standardizzate"¹⁴, si poneva quale obiettivo sostanziale il rispetto del vincolo di pareggio di bilancio e si basava su una logica legale ed autorizzativa.¹⁵ La logica legale assicurava la correttezza formale degli atti ma, non ponendo in risalto il controllo dei flussi di costo e di ricavo, prescindeva totalmente dai risultati economici di gestione. La

¹⁴ Colombo G.M., Setti M., "Contabilità e bilancio degli enti non profit", IPSOA, 2005

¹⁵ Pessina E.A., "La contabilità delle aziende pubbliche", EGEA, 2000. "La contabilità finanziaria assegna all'organo rappresentativo il potere di imporre a priori un limite della spesa complessiva dell'azienda pubblica ed un limite per ogni specifica voce di spesa, in modo da predefinire analiticamente la natura e la destinazione della spesa stessa".

logica autorizzativa, tipica delle Amministrazioni pubbliche (es. Comuni), subordinava l'esecuzione di ciascuna fase del procedimento a una verifica di congruità rispetto alla fase precedente.

La contabilità finanziaria prediligeva quindi gli aspetti formali, utilizzava la partita semplice e si concentrava sul momento giuridico dell'insorgere delle entrate e delle uscite, preoccupandosi soprattutto delle rilevazioni preventive e non contemplava scritture di rettifica e integrazione di fine esercizio.

Al contrario, la contabilità di tipo economico degli enti del servizio sanitario comporta che il bilancio economico di previsione (documento che verrà illustrato con maggior dettaglio nel successivo capitolo), a differenza del bilancio di previsione dei comuni e delle province, non ha la finalità di autorizzare l'esazione delle entrate e l'impegno delle spese, ma lo scopo di indicare gli indirizzi di dell'attività dell'ente. Nell'ambito della contabilità di tipo economico assume perciò maggiore rilevanza il bilancio d'esercizio che espone i risultati della gestione.

Con l'adozione della contabilità economico-patrimoniale si è passati dalla rilevazione delle entrate e delle uscite a quella dei costi e dei ricavi di esercizio, in funzione del risultato economico dei fatti di gestione compiuti dall'ente, anche mediante la rappresentazione dei rapporti tra quest'ultimo e l'ambiente esterno. Inoltre, la contabilità economico-patrimoniale si basa sul metodo della partita doppia, privilegia le rilevazioni consuntive e consente, quindi, di svincolarsi dal bilancio di previsione.

Ritornando all'ambito normativo, l'art. 5 del D. Lgs. 502/1992 (modificato dal D. Lgs. 229/1999) demanda alle Regioni l'emanazione di norme che regolino la gestione economica, finanziaria e patrimoniale delle ASL e delle aziende ospedaliere. Tali norme devono però essere informate ai principi del Codice civile e devono regolare:

- la tenuta del *libro delle deliberazioni* del direttore generale;
- l'adozione del *bilancio economico pluriennale di previsione*, nonché del *bilancio preventivo economico annuale*, relativo all'esercizio successivo;

- la destinazione dell'eventuale *avanzo* e le *modalità di copertura degli eventuali disavanzi di esercizi precedenti*;
- la tenuta di una *contabilità analitica per centri di costo e responsabilità*, che consente analisi comparative dei costi, dei rendimenti e dei risultati;
- *l'obbligo*, per le aziende sanitarie locali e per le aziende ospedaliere, di rendere pubblici, con cadenza annuale, i risultati delle proprie analisi dei costi, dei rendimenti e dei risultati per centri di costo e responsabilità (contabilità analitica);
- il *piano di valorizzazione del patrimonio immobiliare* anche attraverso eventuali dismissioni e conferimenti.

La disciplina introdotta dal D. Lgs. 229/1999 da un lato ha riconfermato il passaggio per le ASL alla gestione economico finanziaria e patrimoniale ispirata ai principi civilistici, dall'altro ha introdotto alcune importanti novità. L'art. 5, infatti, prevede che la **contabilità analitica** debba essere redatta, oltre che per centri di costo, anche per centri di responsabilità. Tale sistema consente la valutazione economica dei servizi e delle attività prodotte attraverso il collegamento fra le risorse umane, finanziarie e strumentali con i risultati conseguiti dai centri di responsabilità amministrativi. Il sistema si realizza attraverso il monitoraggio dei costi, dei rendimenti e dell'attività svolta da ogni centro di responsabilità amministrativo. Le ASL hanno l'obbligo di rendere pubblici i risultati delle proprie analisi dei costi, dei rendimenti e dei risultati per centri di costo e responsabilità. L'affiancare la contabilità analitica alla contabilità generale dovrebbe consentire una maggiore efficacia all'azione delle ASL. Ciò, infatti, mira ad indagare le modalità di svolgimento del "processo produttivo": attraverso operazioni di classificazione, localizzazione ed imputazione, i valori economici sono articolati sulla base delle caratteristiche dei processi produttivi e di erogazione. Mediante la contabilità analitica le rilevazioni si estendono ai fatti interni di gestione, in modo da determinare costi, ricavi e risultati relativi ai centri di responsabilità, ad aree di attività, a servizi, alla gestione di determinati beni, a categorie di prestazioni o prodotti. Tutto ciò permette di:

- individuare analiticamente i componenti di costo per responsabilizzare gli operatori;

- operare le scelte tra le varie alternative di gestione;
- attribuire i componenti di costo alle prestazioni in modo equo.

Affinché essa sia efficace, però, occorre definire all'interno della realtà organizzativa i centri di responsabilità e i centri di costo; ciò significa esaminare il “ciclo produttivo” per determinare i centri in cui si formano i costi e, quindi, stilare il cosiddetto piano dei centri di costo.

Se utilizzata in modo appropriato, la contabilità analitica dovrebbe consentire quel salto di qualità, culturale prima che organizzativo, in grado di assicurare adeguati strumenti informativi al management per il controllo di gestione dell'azienda sanitaria.

Con l'art. 1 del D. Lgs. 28/1999 (recante “*Riordino e potenziamento dei meccanismi e strumenti di monitoraggio e valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività svolta dalle amministrazioni pubbliche*”) viene definito il **controllo di gestione** come l'insieme degli strumenti volti a verificare l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi di correzione, il rapporto tra costi e risultati. Vengono poi individuati una serie di principi generali per la progettazione d'insieme del sistema di controlli interni. Tali criteri sono applicabili dalle Regioni nell'ambito della propria autonomia organizzativa e legislativa e derogabili da parte di altre amministrazioni pubbliche (tra cui, ovviamente, le ASL). Spetta quindi alla Regione, in particolare, definire i criteri generali del controllo di gestione, nonché verificare l'equilibrio economico e il risultato complessivo dell'azione svolta. Un ruolo operativo nell'attività di controllo è svolto anche dal Direttore generale.

Le leggi regionali, inoltre, devono prevedere che le ASL (e le aziende ospedaliere) predispongano un piano di valorizzazione del patrimonio immobiliare redigendo, se ne ravvisano l'opportunità, provvedimenti di dismissione o di utilizzo dei beni in questione.

Le Regioni, infine, nell'ambito della propria competenza, disciplinano le modalità organizzative e di funzionamento delle ASL, prevedendo tra l'altro i criteri per la definizione delle dotazioni organiche e degli uffici dirigenziali delle ASL e delle

aziende ospedaliere e i criteri per l'attuazione della mobilità del personale che risulti in esubero.

Si rileva però necessaria, nonostante le modifiche introdotte alla fine degli anni '90, l'adozione di regole contabili comuni e di schemi di bilancio uniformi che potessero permettere un consolidamento nel bilancio regionale più efficace. La strada percorsa portò all'emanazione del Decreto Legislativo 118/2011.

2.2 L'armonizzazione dei sistemi contabili e il D. Lgs. 118/2011

Il 17 dicembre 2010 il Governo, in attuazione della Legge n. 42 del 5 maggio 2009 (“*Delega al governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell’art. 119 della Costituzione*”) e della Legge n. 196 del 31 dicembre 2009 (“*Legge di contabilità e finanza pubblica*”) ha approvato, anche al fine di porre rimedio alla difformità delle legislazioni regionali in materia di adozione dei piano dei conti, lo schema del “Decreto legislativo in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro enti e organismi” (che verrà emanato il **23 giugno 2011** con D. Lgs. n. **118**), che contiene disposizioni di notevole interesse per le aziende sanitarie.

In particolare, per quanto riguarda il settore sanitario, attraverso il **Titolo II** (dall’art. 19 all’art. 35)¹⁶ tale provvedimento definisce le modalità di redazione e di consolidamento dei bilanci sanitari, sia per la parte rilevata dalla Regione o Provincia autonoma, secondo le norme di contabilità finanziaria, sia per la parte rilevata dalla stessa Regione o Provincia autonoma, dalle altre aziende del SSN e dagli Istituti Zooprofilattici attraverso scritture di contabilità economico-patrimoniale.

Nello specifico, per quanto riguarda le Regioni, il decreto legislativo introduce una disciplina il cui fine è di garantire che il bilancio di tali enti “contenga l’articolazione delle entrate e delle spese secondo la declinazione ivi indicata, al

¹⁶ L’art. 19 del D. Lgs. 118/2011 dispone infatti che “al fine di garantire che gli enti coinvolti nella gestione della spesa finanziata con le risorse destinate al Servizio sanitario nazionale concorrano al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica sulla base di principi di armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci, sono dirette a disciplinare le modalità di redazione e di consolidamento dei bilanci da parte dei predetti enti, nonché a dettare i principi contabili cui devono attenersi gli stessi per l’attuazione delle disposizioni ivi contenute.”

fine di assicurare l'integrale raccordo e riconciliazione tra le entrate e le spese sanitarie iscritte nel bilancio regionale e le risorse indicate negli atti di determinazione del fabbisogno sanitario regionale standard e di individuazione delle correlate fonti di finanziamento, nonché un'agevole verifica delle ulteriori risorse rese disponibili dalle Regioni e dalle Province autonome per il finanziamento del medesimo servizio sanitario regionale per ciascun esercizio finanziario”¹⁷.

Sempre al fine di garantire il già menzionato raccordo, vengono individuati i criteri in base ai quali le Regioni e le Province autonome devono accertare e impegnare le somme relative al finanziamento sanitario corrente, al finanziamento regionale a titolo di ripiano delle perdite pregresse nonché al finanziamento in conto capitale (art. 20).

Inoltre, allo scopo di garantire trasparenza e confrontabilità dei flussi di cassa relativi al finanziamento del fabbisogno sanitario regionale, viene prevista l'istituzione di appositi conti di tesoreria unica e conti correnti intestati alla sanità presso i tesorieri delle Regioni e delle Province autonome, rispettivamente per la parte di finanziamento derivante da trasferimenti dal bilancio dello Stato e dai gettiti fiscali (art. 21).

Vengono poi inserite alcune disposizioni atte a prevedere che in ciascuna Regione o Provincia autonoma venga individuato uno specifico centro di responsabilità deputato all'implementazione e alla tenuta di una contabilità economico-patrimoniale atta a rilevare, in maniera sistematica e continuativa, i rapporti economici, patrimoniali e finanziari inerenti alle operazioni finanziate con risorse destinate ai servizi sanitari regionali. In particolare, le Regioni o le Province autonome che scelgano di gestire direttamente una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario, devono individuare un apposito centro di responsabilità denominato “Gestione sanitaria accentrata presso la Regione” (GSA), e istituire un collegio sindacale per il controllo sui fatti gestionali rilevanti nell'ambito della gestione sanitaria accentrata attraverso scritture di contabilità economico-patrimoniali.

¹⁷ Relazione illustrativa del Decreto Legislativo n. 118 del 23/06/2011

Il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la Regione deve provvedere:

- a registrare i fatti gestionali nel libro giornale e imputarli ai conti relativi alle singole categorie di valori omogenei, provvedendo alla rilevazione dei costi, dei ricavi e delle variazioni negli elementi attivi e passivi del patrimonio, in modo da darne rappresentazione nel bilancio d'esercizio regionale;
- a elaborare e adottare il bilancio di esercizio della gestione sanitaria accentrata presso la Regione;
- alla coerente compilazione, con il bilancio di esercizio della gestione sanitaria accentrata presso la Regione, dei modelli ministeriali CE e SP (Conto Economico e Stato Patrimoniale) di cui al D.M. del 24 maggio 2019¹⁸;
- alla redazione del bilancio sanitario consolidato mediante il consolidamento dei conti della GSA stessa e dei conti delle aziende sanitarie locali, delle aziende ospedaliere, degli istituti di ricovero e cura a carattere scientifico pubblici (IRCCS), anche se trasformati in fondazioni, delle aziende ospedaliere universitarie integrate con il Servizio sanitario nazionale.

In sede di consolidamento, il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la Regione garantisce la coerenza del bilancio sanitario consolidato con le risultanze dei modelli ministeriali di conto economico e stato patrimoniale di cui al D.M. del 24 maggio 2019. Sempre in sede di consolidamento, il responsabile della GSA e il responsabile della predisposizione del bilancio regionale assicurano l'integrale raccordo e riconciliazione tra le poste iscritte e contabilizzate in termini di contabilità economico-patrimoniale e quelle iscritte in termini di contabilità finanziaria. Tale riconciliazione è obbligatoriamente riportata nella nota integrativa della Regione (art. 22).

¹⁸ Attraverso il Decreto Ministeriale del 24 maggio 2019, vengono adottati i nuovi modelli di rilevazione economica Conto Economico (CE), Stato Patrimoniale (SP), costi di Livelli essenziali di Assistenza (LA) e Conto del Presidio (CP) degli enti del Servizio sanitario nazionale.

Le Regioni e le Province autonome che non abbiano esercitato la scelta di gestire direttamente una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario sono, invece, tenute a destinare in ciascun esercizio agli enti del servizio sanitario regionale l'intero importo del finanziamento previsto nell'esercizio di riferimento (art. 23).

I libri contabili obbligatori della gestione sanitaria accentrata presso la Regione sono il libro giornale e il libro degli inventari. Il libro giornale registra indistintamente, in ordine cronologico, tutti i fatti di gestione che abbiano rilievo sui risultati d'esercizio. Il libro degli inventari contiene l'indicazione e la valutazione di tutte le attività e le passività relative alla gestione sanitaria accentrata presso la Regione (art. 24).

A partire dall'art. 25 del Decreto Legislativo 118/2011, vengono disciplinati, oltre alla GSA, anche i restanti enti del Servizio sanitario nazionale.

Nello specifico, l'articolo stabilisce che le aziende sanitarie hanno l'obbligo di presentare un **bilancio preventivo economico annuale**: tale documento, adottato con deliberazione del Direttore generale, ha lo scopo di indicare l'ammontare dei costi di gestione ed ogni altro onere che l'ASL prevede di sostenere nonché i ricavi ed i proventi di qualsiasi natura. Secondo il decreto 118/2011, il bilancio preventivo deve contenere:

- il conto economico preventivo (CE di cui al D.M. 24 maggio 2019 e successive modifiche ed integrazioni);
- il piano dei flussi di cassa prospettici (rendiconto finanziario);
- una nota illustrativa, che indichi i criteri impiegati nell'elaborazione del bilancio annuale di previsione;
- il piano degli investimenti, in cui vengono definiti gli investimenti su immobilizzazioni da effettuare nel triennio e le relative fonti di finanziamento in conto capitale;
- la relazione del Direttore generale, che evidenzia i collegamenti economici con gli altri atti di programmazione aziendale;
- la relazione del collegio sindacale.

Costituisce, inoltre, allegato necessario del bilancio preventivo economico annuale il budget generale. Come già sottolineato nel capitolo 1, i livelli uniformi di assistenza e le risorse necessarie disponibili vengono definiti a livello centrale (Stato). Successivamente, ciascuna Regione definisce gli obiettivi di medio e breve periodo e ripartisce il fondo sanitario regionale fra ASL e aziende ospedaliere. A questo punto spetta alle singole aziende sanitarie elaborare gli obiettivi da perseguire, compatibilmente con la programmazione regionale, e definire le strategie più opportune per la loro realizzazione.

Essenziale a tal fine è la metodica di budget, prevista dalla gran parte delle normative regionali; si tratta di un insieme di procedure con cui l'azienda sanitaria:

- esplicita esattamente gli obiettivi;
- individua gli interventi che si prevede di attuare;
- esprime in valori monetari i presunti risultati conseguiti a tali interventi;
- verifica i risultati raggiunti ponendoli a confronto con gli obiettivi prefissati.

Generalmente la metodica di budget comprende, oltre ad un budget generale riguardante l'intera attività delle singole ASL e delle aziende ospedaliere, budget parziali riferiti alle strutture organizzative delle aziende sanitarie e dei centri di responsabilità. Sia il budget generale che quelli "parziali" comprendono solitamente tre tipologie: un budget patrimoniale, che indica in analisi le fonti di finanziamento e il loro utilizzo, in modo da consentire la distinzione tra gestione corrente e gestione investimenti; un budget finanziario, che indica in analisi i flussi di entrata e di spesa; un budget economico, che indica in analisi le attività, i costi, i ricavi e i proventi.

L'art. 26 dispone che i medesimi soggetti sono inoltre tenuti a presentare il **bilancio d'esercizio**: tale documento è redatto con riferimento all'anno solare e la rilevazione dei fatti gestionali all'interno dello stesso deve avvenire sulla base degli articoli dal n. 2423 al n. 2428 del Codice civile¹⁹ (art. 28, norme generali di

¹⁹ Gli articoli del Codice civile che vanno dal n. 2423 al n. 2428 dispongono la redazione del bilancio d'esercizio e rappresentano i documenti che lo compongono.

riferimento), fatto salvo quanto previsto dallo stesso decreto legislativo il quale, al fine di soddisfare il principio generale di chiarezza e rappresentazione veritiera e corretta, nonché di garantire l'omogeneità, la confrontabilità ed il consolidamento dei bilanci dei servizi sanitari regionali, individua le modalità di rappresentazione di talune fattispecie specifiche (art.29).

Sempre secondo il Codice civile, le ASL sono tenute a:

- valutare le singole voci da iscrivere con prudenza e tenendo conto dell'attività futura;
- indicare solo gli utili conseguiti alla fine dell'esercizio considerato;
- tenere conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio;
- tenere conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio;
- valutare separatamente gli elementi eterogenei ricompresi nelle singole voci di bilancio;
- non modificare i criteri di valutazione da un esercizio all'altro.

Il bilancio d'esercizio, come disposto dall'art. 26 del D. Lgs. 118/2011, è costituito da:

- a) Stato patrimoniale (SP):** è il documento contabile che rappresenta la situazione patrimoniale, ovvero il complesso dei mezzi finanziari, materiali ed immateriali a disposizione dell'azienda alla fine dell'esercizio. Disciplinato dall'OIC 12²⁰, dagli articoli 2423 e 2424 cc e strutturato dal D.M. del 24 maggio 2019, è composto dall'*attivo*, che è costituito dagli impieghi dei mezzi patrimoniali e classificato per natura finanziaria in modo da distinguere gli elementi liquidi o liquidabili a breve termine (entro l'anno), da quelli liquidabili a medio-lungo termine (oltre l'anno o l'esercizio) e dalle immobilizzazioni materiali, immateriali e finanziarie; dal *passivo*, in cui sono presenti le fonti di finanziamento, classificate per natura in modo da distinguere i mezzi propri (patrimonio netto) dai mezzi di terzi (debiti);

²⁰ Organismo Italiano di Contabilità: il principio n.12, emanato nel 2016, ha lo scopo di disciplinare i criteri per la presentazione dello stato patrimoniale, conto economico e della nota integrativa, con particolare riguardo alla loro struttura e al loro contenuto.

- b) Conto economico (CE):** è il documento che, redatto in forma scalare, determina il risultato economico d'esercizio del periodo di riferimento del bilancio. Disciplinato dall'OIC 12, dagli articoli 2423 e 2425 cc e strutturato dal D.M. del 24 maggio 2019, ha una struttura scalare e una classificazione dei costi per natura. È formato da cinque sezioni (Valore della produzione, Costi della produzione, Proventi ed oneri finanziari, Rettifiche di valore di attività finanziarie e Proventi ed oneri straordinari), a cui si aggiungono le imposte prima della determinazione del risultato d'esercizio;
- c) Rendiconto finanziario:** è il prospetto contabile in cui “risultano, per l'esercizio a cui è riferito il bilancio e per quello precedente, l'ammontare e la composizione delle disponibilità liquide, all'inizio e alla fine dell'esercizio, ed i flussi finanziari dell'esercizio derivanti dall'attività operativa, da quella di investimento e da quella di finanziamento”. È disciplinato dall'art. 2425-ter cc e dal principio contabile OIC 10. In esso viene evidenziata dunque la variazione della liquidità tra inizio e fine esercizio;
- d) Nota integrativa:** è il documento che consente di rendere più completi e leggibili i dati contenuti nello stato patrimoniale e nel conto economico, indicando i criteri contabili applicati, nonché la composizione e la variazione di alcune voci particolarmente significative, riportando una serie di informazioni supplementari necessarie a dare una rappresentazione veritiera e corretta dei fatti aziendali. È disciplinata inoltre nell'art. 2427 cc;
- e) Relazione sulla gestione del Direttore generale:** tale documento contiene tutte le informazioni richieste dal D. Lgs. 118/2011 e fornisce le informazioni supplementari ritenute necessarie a dare una rappresentazione esaustiva della gestione sanitaria ed economico-finanziaria dell'azienda sanitaria;
- f) Relazione del collegio sindacale:** con questa relazione, il collegio sindacale dell'azienda sanitaria certifica che il fascicolo di bilancio, comprensivo di tutti i documenti che lo compongono, corrisponde alle

risultanze contabili e attesta la conformità dei principi contabili e criteri di valutazione adottati nella redazione.

Con l'art 27 viene disciplinato il contenuto minimo del piano dei conti adottati prevedendo che ciascuna voce dello stesso debba trovare corrispondenza ed essere “univocamente riconducibile” ad una sola voce dei modelli di rilevazione SP e CE di cui al D.M. 24 maggio 2019, ferma restando la possibilità per gli enti di dettagliare il proprio piano dei conti, articolando in ulteriori sotto voci, secondo le proprie esigenze informative. Il piano dei conti viene adottato dalla Regione e fornito a tutte le aziende sanitarie regionali, con lo scopo di ottenere una corretta ed uniforme gestione delle voci di bilancio che andranno ad alimentare il consolidato regionale.

Al fine del soddisfacimento del principio generale di chiarezza e rappresentazione veritiera e corretta, nonché di garantire l'omogeneità, la confrontabilità ed il consolidamento dei bilanci dei servizi sanitari regionali, sono individuate, con l'art. 29, alcune particolari modalità di rappresentazione di alcune fattispecie riguardanti la gestione contabile delle seguenti poste:

- rimanenze di beni fungibili, calcolate con il metodo della media ponderata;
- specifiche modalità di ammortamento per le immobilizzazioni acquisite attraverso contributi in conto esercizio (le aziende sanitarie, con l'emanazione del D. Lgs. 118/2011, in caso di acquisto di immobilizzazioni autofinanziate, devono obbligatoriamente stornare una quota di contributi indistinti – ricavi – da destinare ad investimenti) negli ultimi cinque anni;
- 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 stessi, producendo la *sterilizzazione* dell'ammortamento;

- i contributi per ripiano perdite sono rilevati in un'apposita voce del patrimonio netto sulla base del provvedimento regionale di assegnazione, con contestuale iscrizione di un credito verso Regione;
- le quote di contributi di parte corrente finanziati con somme relative al fabbisogno sanitario regionale standard, vincolate e non utilizzate nel corso dell'esercizio, sono accantonate nel medesimo esercizio in apposito fondo spese per essere rese disponibili negli esercizi successivi di effettivo utilizzo;
- le plusvalenze, le minusvalenze, le donazioni che non consistano in immobilizzazioni, né siano vincolate all'acquisto di immobilizzazioni, nonché le sopravvenienze e le insussistenze, sono iscritte tra i proventi e gli oneri straordinari;
- lo stato dei rischi aziendali è valutato dalla Regione, che verifica l'adeguatezza degli accantonamenti a fondo rischi e oneri iscritti nei bilanci di esercizio degli enti;
- le somme di parte corrente assegnate alle Regioni e non ancora attribuite alle aziende sanitarie, sono iscritte dal responsabile della GSA nella propria contabilità, contabilizzando il credito e la contestuale passività per finanziamento da allocare.

L'eventuale risultato positivo di esercizio delle aziende sanitarie deve essere portato a ripiano delle eventuali perdite di esercizi precedenti. L'eventuale eccedenza, invece, è accantonata a riserva oppure è resa disponibile per il ripiano delle perdite del servizio sanitario regionale (art. 30). Nel caso in cui l'azienda sanitaria non dovesse avere a patrimonio netto perdite relative ad esercizi precedenti ancora da ripianare, può accantonare l'utile risultante a riserva e, previa autorizzazione regionale, può destinare il risultato positivo di gestione ad investimenti straordinari su impianti ed immobili di proprietà.

L'art. 31, infine, dispone che il fascicolo di bilancio di esercizio è adottato, mediante deliberazione del Direttore generale, entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento. L'azienda sanitaria, una volta deliberato, trasmetterà il bilancio di esercizio al responsabile della gestione sanitaria

accentrata presso la Regione ai fini della predisposizione delle necessarie operazioni di consolidamento.

In conclusione, con l'art. 33, viene disposta, per gli enti del servizio sanitario nazionale, la riclassificazione dei dati contabili attraverso il sistema SIOPE. Con la Legge 196/2009 viene previsto che le amministrazioni pubbliche, con l'esclusione degli enti di previdenza, debbano trasmettere quotidianamente alla banca dati SIOPE (Sistema informativo delle operazioni degli enti pubblici), tramite i propri tesoriери o cassieri, i dati concernenti tutti gli incassi e tutti i pagamenti effettuati, codificati con criteri uniformi su tutto il territorio nazionale, e che le banche incaricate dei servizi di tesoreria non possano accettare disposizione di pagamento prive di questa codificazione uniforme. Al fine di favorire il monitoraggio del ciclo completo delle entrate e delle spese delle amministrazioni pubbliche, il legislatore ha previsto una graduale evoluzione del sistema SIOPE, stabilendo che tali amministrazioni, dopo un periodo di sperimentazione, debbano ordinare gli incassi e i pagamenti al proprio tesoriere o cassiere esclusivamente attraverso ordinativi informatici (OPI), per il tramite dell'infrastruttura della banca dati SIOPE gestita dalla Banca d'Italia nell'ambito del servizio di tesoreria statale (cosiddetto SIOPE+). Per le ASL, l'obbligo a aderire alla nuova piattaforma decorre dal 1° ottobre 2018.

I restanti articoli presenti nel Titolo II del Decreto Legislativo 118/2011 hanno come destinataria esclusiva la gestione sanitaria accentrata regionale; non verranno quindi approfonditi ulteriormente.

2.2.1 I princìpi contabili generali applicati al settore sanitario

La dottrina aziendalistica definisce il bilancio di esercizio come il “sistema di valori che, nel rispetto delle norme di legge, ha la funzione di informare gli interessati sia in ordine al risultato economico dell'esercizio, accertato con prudenza, sia in ordine alla situazione patrimoniale e finanziaria che deriva dall'accertamento prudenziale di tale reddito”²¹. In particolare, la funzione del

²¹ Tale definizione, comunemente accettata in dottrina, viene ripresa da Bocchini E., *Diritto della contabilità delle imprese. Il bilancio d'esercizio*, UTET, Milano, 2010

bilancio di esercizio è quella di rappresentare con chiarezza, in modo veritiero e corretto, il risultato economico, la situazione patrimoniale e finanziaria del periodo di riferimento, con separata indicazione dei servizi socio-assistenziali, rappresentando uno strumento informativo indispensabile tanto per il management dell'azienda quanto, e soprattutto, per l'amministrazione regionale sulla quale incombe l'obbligo di finanziamento degli enti del servizio sanitario.

Dal punto di vista del diritto positivo, le finalità e i postulati del bilancio sono specificamente richiamati al comma 2 dell'art. 2423 del Codice civile, che fissa la clausola generale ovvero la finalità primaria del bilancio²², prevedendo che quest'ultimo *“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”*.

Analizzando il periodo, è possibile individuare due dei principi di carattere sovraordinato che rientrano quindi nelle clausole generali e fondamentali del bilancio:

- con il termine **chiarezza** si intende la comprensibilità dei fenomeni sottostanti tramite il rispetto degli schemi del bilancio ed il divieto di raggruppamento delle voci, non intendendo meramente un formale adempimento delle singole norme. La giurisprudenza interpreta il postulato della chiarezza alla luce del contenuto e della struttura del bilancio, inteso come unitario sistema di documenti contabili;
- il principio fondamentale della **rappresentazione veritiera e corretta** fa riferimento al comportamento di “buona fede” tenuto dagli amministratori che effettuano le valutazioni e le iscrizioni in bilancio, offrendo un quadro attendibile della situazione aziendale. In sostanza, viene ritenuto che tale principio riguardi i criteri di valutazione che gli amministratori devono adottare nella redazione del bilancio allo scopo di ottenere risultati che siano il più possibile conformi alla realtà.

²² In tal senso si esprime il principio contabile OIC 11 “Finalità e postulati del bilancio d'esercizio”, marzo 2018

Il successivo terzo comma stabilisce che se le informazioni richieste da specifiche disposizioni di legge non sono sufficienti a dare una rappresentazione veritiera e corretta, si devono fornire le informazioni complementari necessarie allo scopo, dando in tal modo per presupposto che “*non sia possibile per le norme di legge regolare tutte le situazioni che si possano manifestare*”.

Inoltre, lo stesso terzo comma rafforza la portata del principio generale laddove dispone l’obbligo di derogare alle disposizioni di legge, in casi eccezionali, qualora la loro applicazione sia incompatibile con una rappresentazione veritiera e corretta. La rappresentazione veritiera e corretta viene in concreto a realizzarsi mediante il rispetto dei postulati che presidono alla redazione del bilancio d’esercizio contenuti nell’art. 2423-bis del Codice civile, come novellato dal D. Lgs. 6/2003.

In particolare, tale disposizione prevede che:

- la valutazione delle voci deve essere fatta rispettando il principio della prudenza: gli utili attesi ma non ancora realizzati devono essere rinviati all’esercizio successivo, mentre occorre imputare in bilancio le perdite e i rischi, anche solo prevedibili, derivanti da accadimenti riferibili all’esercizio, compresi quelli emersi dopo la chiusura del bilancio stesso e prima della sua approvazione. Questo principio è posto a tutela dell’integrità del capitale sociale e a garanzia dei creditori. In particolare, esso non deve portare all’arbitraria riduzione di redditi e patrimonio, bensì a quella qualità di giudizi a cui deve informarsi il procedimento valutativo di formazione del bilancio; ciò soprattutto nella valutazione delle incertezze e dei rischi connessi con l’andamento operativo aziendale al fine di assicurare che ragionevoli stanziamenti vengano effettuati in previsione di perdite potenziali da sostenersi nel realizzo dell’attivo di bilancio e nella definizione di passività reali e potenziali. Un’applicazione di tale principio si rinviene nel punto 5) dell’art. 2423-bis del Codice civile, secondo cui gli elementi eterogenei componenti le singole poste o voci delle attività o passività devono essere valutati individualmente per

- evitare compensi tra perdite che devono essere riconosciute e profitti che non devono essere riconosciuti in quanto non realizzati;
- la valutazione debba essere svolta nella prospettiva della continuità aziendale: tale principio è il presupposto in base al quale, nella redazione del bilancio, l'azienda viene normalmente considerata in grado di continuare a svolgere la propria attività in un prevedibile futuro. I valori iscritti in bilancio, pertanto, sono considerati nel presupposto che l'azienda prosegua la sua attività nel suo normale corso, senza che vi sia né l'intenzione, né la necessità di porre l'azienda in liquidazione o di cessare l'attività ovvero di assoggettarla a procedure concorsuali. In sostanza, si presume che un'azienda sia in condizioni di continuità aziendale quando può far fronte alle proprie obbligazioni ed agli impegni nel corso della normale attività. Da ciò consegue che le attività e le passività sono contabilizzate tenendo conto della capacità dell'azienda di realizzare tali attività e di assolvere ai propri impegni nel normale svolgimento della sua attività²³;
 - è necessario tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data di incasso o del pagamento e considerare i rischi e le perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo. Il principio della competenza comporta che gli effetti derivanti dai fatti di gestione e degli altri eventi debbano essere rilevati contabilmente nel periodo in cui hanno rilevanza economica e non quando si verifica la relativa movimentazione numeraria (incassi e pagamenti). In particolare,²⁴ i ricavi devono essere riconosciuti quando il processo produttivo dei beni o servizi è stato completato e quando lo scambio è già avvenuto, si è cioè verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà. Tale momento è convenzionalmente rappresentato dalla spedizione o dal momento in cui i servizi sono resi e sono fatturabili. I costi devono essere correlati con i ricavi dell'esercizio. Detta correlazione costituisce un corollario

²³ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570, Continuità aziendale

²⁴ OIC 11 "Finalità e postulati del bilancio d'esercizio", marzo 2018

fondamentale del principio di competenza e intende esprimere la necessità di contrapporre ai ricavi dell'esercizio i relativi costi, siano essi certi che presunti;

- gli elementi eterogenei ricompresi nelle singole voci devono essere valutati separatamente. Il principio della valutazione separata degli elementi eterogenei intende evitare che, mediante una valutazione globale di alcune poste in bilancio, si effettuino delle compensazioni tra elementi, ricompresi in tali poste, che necessitano di una svalutazione per la presenza di perdite certe o probabili, ed altri elementi che, invece, presentano utili attesi che non dovrebbero essere presi in considerazione ai fini della redazione del bilancio;
- i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro. Il principio della fissità dei criteri di valutazione costituisce una condizione essenziale per la comparabilità dei bilanci nel tempo e per una corretta determinazione del risultato di periodo²⁵. Tale principio può essere derogato solo in limitati ed eccezionali casi, per i quali il legislatore richiede di dare una specifica motivazione nella nota integrativa.

A questi cinque principi, dettati dal Codice civile con l'art. 2423-bis, possiamo integrarne ulteriori tre, illustrati con il principio contabile OIC 11 e con l'obiettivo di dettagliare maggiormente i criteri che devono essere presi in considerazione durante la redazione del bilancio d'esercizio:

- il principio di rilevanza: si considera un'informazione rilevante quando la sua omissione o errata indicazione potrebbe ragionevolmente influenzare le decisioni prese dai destinatari primari dell'informazione di bilancio. La rilevanza dei singoli elementi che compongono le voci di bilancio è giudicata nel contesto della situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'azienda. Per quantificare la rilevanza vengono presi in considerazione sia gli aspetti quantitativi (dimensione degli effetti economici della transazione o un altro evento rispetto alle grandezze di

²⁵ Franceschetti B., Cardile A., Casertano A., "Il bilancio d'impresa", Laurus Robuffo, 2002

bilancio. I valori presi come riferimento possono variare da caso a caso ma, è preferibile evidenziare quelli che interessano i destinatari primari del bilancio) sia gli aspetti qualitativi (riguardano caratteristiche peculiari dell'operazione, la cui importanza è tale da poter ragionevolmente influenzare le decisioni economiche dei destinatari primari del bilancio della società). In alcuni casi, indicati nei principi contabili nazionali, si possono derogare le regole contabili, nelle situazioni in cui tale deroga produca effetti irrilevanti nell'ottica di una rappresentazione veritiera e corretta. Lo scopo di tale principio è quello di fissare un limite agli obblighi collegati alla redazione del bilancio;

- il principio della comparabilità: tale postulato è previsto dall'art. 2423-ter del Codice civile, che al comma 5 recita: *“per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico deve essere indicato l'importo della voce corrispondente dell'esercizio precedente. Se le voci non sono comparabili, quelle relative all'esercizio precedente devono essere adattate; la non comparabilità e l'adattamento o l'impossibilità di questo devono essere segnalati e commentati nella nota integrativa”*. La comparabilità dei bilanci a date diverse è subordinata, pertanto, alla sussistenza di determinate condizioni (costanza della presentazione, costanza dei criteri di valutazione adottati e chiara esposizione dei mutamenti strutturali e degli eventi di natura straordinaria). La comparabilità tra bilanci di imprese diverse risulta invece maggiormente difficile da realizzare, stante la possibilità, prevista dal legislatore di utilizzare criteri di valutazione alternativi²⁶. È quindi necessario evidenziare, all'interno della nota integrativa, i criteri di valutazione adottati, le circostanze che giustificano i cambiamenti nei criteri di valutazione e i cambiamenti apportati nell'esposizione delle voci di bilancio.
- il principio della rappresentazione sostanziale: questo criterio, disposto attraverso l'art. 2423-bis, comma 1, n.1 bis del Codice civile (*“la rilevazione e la presentazione delle voci di bilancio è effettuata tenendo*

²⁶ OIC 29 “Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio”, 2017

conto della sostanza dell'operazione o del contratto”), rappresenta la recente scelta da parte del legislatore di prevedere la prevalenza del principio della rappresentazione sostanziale rispetto a quella formale, con l’obiettivo di rendere il bilancio realmente utile per i suoi destinatari, rappresentando quindi la realtà dei fatti aziendali anziché quella formale. Di recente introduzione ad opera del D.L. 139/2015, nell’ambito del processo di armonizzazione dei principi contabili nazionali a quelli internazionali, tale principio ha avuto la sua declinazione pratica con la rielaborazione dei principi contabili nazionali OIC dove sono state chiarite le regole da osservare per aderire al principio della “sostanza economica”. Vengono quindi delineati i parametri principali, che richiedono un attento esame dei termini contrattuali delle transazioni, in base ai quali eseguire la rilevazione e presentazione in bilancio. Il redattore del bilancio deve quindi preliminarmente individuare i diritti, gli obblighi e i termini contrattuali delle transazioni eseguite quale presupposto per rappresentare in modo corretto i relativi elementi patrimoniali ed economici secondo quanto indicato nei principi contabili.

In conclusione, si può affermare pertanto che, attraverso l’emanazione dei decreti legislativi di riforma sanitaria nel corso degli anni ‘90 e con l’introduzione del D. Lgs. 118/2011, il legislatore ha portato gli enti che compongono il SSN ad essere, a tutti gli effetti, considerate come un’impresa privata. Le ASL sono tenute pertanto ad osservare gli stessi principi contabili disposti dal Codice civile e dai principi contabili nazionali per le società.

2.3 Bilancio di esercizio: composizione e schemi

Come illustrato nei capitoli precedenti, le aziende sanitarie sono tenute alla redazione del bilancio preventivo economico annuale relativo all’esercizio successivo e del bilancio consuntivo d’esercizio.

La struttura e il contenuto di tali documenti sono soggetti ad una regolamentazione che si forma su un doppio livello, nazionale e regionale.

In particolare, a livello ministeriale e, quindi, in via unitaria per tutte le aziende sanitarie nazionali, vengono regolamentati:

- il piano dei conti, che rappresenta lo strumento base per la costruzione del sistema informativo aziendale e per la redazione del bilancio d'esercizio dell'azienda sanitaria. All'interno di esso vengono distinti i conti numerari e di capitale (attività e passività) e i conti di reddito (ricavi e costi);
- lo schema di bilancio economico-patrimoniale con le linee guida per la redazione, attraverso i modelli di Stato Patrimoniale (SP) e Conto Economico (CE) ministeriali²⁷.

Ai sensi dell'art. 5 del D. Lgs. n. 502/1992, come modificato dall'art. 5 del D. Lgs. n. 229/1999, alle Regioni è demandato, invece, il compito di emanare le norme per la gestione economico-finanziaria e patrimoniale delle aziende sanitarie e delle aziende ospedaliere, informate ai principi stabiliti dal Codice civile. Tali norme devono necessariamente prevedere:

- la tenuta del libro delle deliberazioni del direttore generale;
- l'adozione del bilancio preventivo economico annuale relativo all'esercizio successivo;
- la destinazione dell'eventuale avanzo e le modalità di copertura degli eventuali disavanzi d'esercizio;
- la tenuta di una contabilità analitica per centri di costo e responsabilità che consenta analisi comparative dei costi, dei rendimenti e dei risultati;
- l'obbligo delle aziende sanitarie e delle aziende ospedaliere di rendere pubblici i risultati delle proprie analisi dei costi, dei rendimenti e dei risultati per centri di costo e responsabilità;
- il piano di valorizzazione del patrimonio immobiliare anche attraverso eventuali dismissioni e conferimenti. Il D. Lgs. 502/1992, insieme alle linee guida per la predisposizione della contabilità economico-

²⁷ A partire dall'esercizio 2019, per l'acquisizione al Nuovo sistema informativo sanitario del Ministero della salute (NSIS) dei dati economici relativi alla gestione del SSN, le aziende sanitarie inviano i modelli del conto economico (CE) preventivo, trimestrale e consuntivo e stato patrimoniale (SP) consuntivo alle regioni di appartenenza utilizzando i modelli riportati nel D.M. del 24 maggio 2019

patrimoniale e degli schemi di bilancio, ha permesso alle Regioni di adattare l'impianto contabile previsto a livello nazionale dal Ministero dell'Economia e Finanze e dal Ministero della Sanità alle specifiche esigenze regionali e di integrare e variare lo schema della nota integrativa ministeriale, permettendo di emanare linee guida a livello regionale per la scelta dei criteri di valutazione e sul contenuto delle voci di bilancio.

L'intervento delle Regioni si è concretizzato nella creazione di un piano dei conti conforme all'impostazione economico-patrimoniale, nella costruzione di una contabilità analitica e infine nell'elaborazione di linee guida per la redazione del bilancio aziendale composto da stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa, quest'ultima con un maggiore livello di dettaglio di quanto previsto a livello centrale. Il comportamento delle Regioni non è stato però uniforme: alcune hanno provveduto a legiferare in maniera dettagliata, mentre altre si sono limitate a adattare e recepire gli schemi approvati a livello ministeriale.

Gli schemi di stato patrimoniale e conto economico, proposti a livello ministeriale, prevedono alcune varianti rispetto al modello civilistico, al fine di tener conto delle specificità che caratterizzano le aziende del settore sanitario, quali la natura pubblica e il carattere delle prestazioni rese.

ATTIVO	PASSIVO
A. IMMOBILIZZAZIONI	A. PATRIMONIO NETTO
I. <i>Immateriali</i>	I. <i>Fondo di dotazione</i>
II. <i>Materiali</i>	II. <i>Finanziamenti per investimenti</i>
III. <i>Finanziarie</i>	III. <i>Riserve da donazioni e lasciti vincolati ad investimenti</i>
	IV. <i>Altre riserve</i>
	V. <i>Contributi per ripiano perdite</i>
	VI. <i>Utile (perdite) portate a nuovo</i>
	VII. <i>Utile (perdita) d'esercizio</i>
B. ATTIVO CIRCOLANTE	B. FONDI PER RISCHI E ONERI
I. <i>Rimanenze</i>	C. TFR
II. <i>Crediti</i>	D. DEBITI
III. <i>Attività finanziarie</i>	E. RATEI E RISCONTI PASSIVI
IV. <i>Disponibilità liquide</i>	
C. RATEI E RISCONTI ATTIVI	
TOTALE ATTIVO	TOTALE PASSIVO E PN
Conti d'ordine	Conti d'ordine

Figura 3 - Rappresentazione sintetica del modello SP (Stato Patrimoniale)

Il modello SP (Stato Patrimoniale) si presenta con uno schema a sezioni contrapposte, dove troviamo da una parte l'attivo, costituente gli impieghi di mezzi patrimoniali, vengono classificate per natura finanziaria in modo da distinguere gli elementi liquidi o liquidabili a breve termine (entro l'anno) da quelli liquidabili a medio-lungo termine (oltre l'anno, costituiti dalle immobilizzazioni immateriali, materiali e finanziarie), e dall'altra il passivo, in cui sono indicate le fonti di finanziamento, classificate per natura al fine di distinguere i mezzi di terzi (debiti) dai mezzi propri (patrimonio netto).

Analizzando la struttura del modello SP (al fine di una rappresentazione sintetica, non vengono elencate le sottocategorie che compongono fondi rischi e oneri, TFR e debiti), si nota subito come nella sezione dell'attivo non sia presente la voce (disposta dall'art. 2424 del Codice civile) A) *Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti*: è intuitivo come questa voce non sia applicabile ad una realtà come l'azienda sanitaria, in quanto un ente pubblico non prevede chiaramente la presenza di "soci". Un'ulteriore differenza la si rileva nell'impostazione data alle attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni, in ragione dei limitati poteri di investimento a disposizione del management. Particolarmente significative risultano le differenze che attengono alla struttura del patrimonio netto, le cui voci sono suddivise sulla base di un'impostazione pubblica. Infine, si può rilevare diversità, rispetto allo schema civilistico, per quanto attiene alle voci relative ai debiti e, in particolare, ai mutui che risultano particolarmente dettagliate al fine di offrire maggiori informazioni dell'indebitamento dell'ente.

La sezione "attivo" è suddivisa in tre macro-classi:

- *Immobilizzazioni*: vengono suddivise in tre classi. Le immobilizzazioni immateriali rappresentano beni o costi pluriennali caratterizzati dalla natura immateriale e dalla mancanza di tangibilità, che manifestano i benefici economici lungo un arco temporale di più esercizi, come ad esempio i costi di impianto e ampliamento, costi di ricerca e sviluppo, brevetti e software. Le immobilizzazioni materiali sono elementi patrimoniali strumentali acquisiti per la realizzazione delle proprie attività

e destinati ad essere utilizzati durevolmente; rientrano in questa categoria i terreni, i fabbricati, i macchinari, le attrezzature sanitarie, mobili e arredi ed automezzi. Le immobilizzazioni finanziarie, rappresentate dai crediti finanziari a media/lunga scadenza e dai titoli;

- Attivo circolante: è composto da tutte quelle attività che esauriscono la loro utilità o che si trasformano in disponibilità liquide nei dodici mesi. Le classi sono rappresentate dalle rimanenze di beni sanitari e non sanitari che alla fine dell'esercizio risultano in giacenza presso il magazzino dell'azienda; i crediti che rappresentano diritti ad esigere, ad una scadenza individuata, determinate somme che l'azienda ha concesso a Regioni (attraverso l'iscrizione dei contributi ricevuti tramite DGR o determinazione regionale, l'ASL contabilizza crediti v/Regione), Comuni, altre ASL, Erario e altri soggetti; attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni in cui vanno indicate le partecipazioni e i titoli che saranno ceduti o smobilizzati entro i dodici mesi; disponibilità liquide in cui vengono ricomprese le disponibilità delle casse economali, casse riscossioni ticket, giacenze dei conti correnti di tesoreria unica, bancari e postali;
- Ratei e risconti attivi: i ratei attivi misurano quote di proventi la cui integrale liquidazione avverrà in un esercizio successivo a quello di competenza; i risconti attivi esprimono quote di costi rilevati integralmente nell'esercizio in corso o in precedenti esercizi e rappresentano la quota parte di competenza rinviata ad uno o più esercizi successivi.

La sezione “passivo” si articola invece in cinque classi:

- Patrimonio netto: rappresenta l'insieme delle risorse a disposizione dell'azienda sanitaria a titolo di capitale. Il D.M. del 24 maggio 2019 ha previsto la scomposizione di questa classe in sette voci: il fondo di dotazione rappresenta l'insieme delle risorse a disposizione dell'azienda sanitaria che sono state determinate in sede di primo impianto (passaggio

da USL ad ASL) attraverso la differenza tra il valore delle attività e quello delle passività. Successivamente, questa voce accoglierà i conferimenti in conto capitale ottenuti dall'azienda e gli utili che vengono accantonati a riserve, una volta autorizzati per investimenti; la voce finanziamenti per investimenti accoglie i finanziamenti in conto capitale ricevuti dallo Stato, Regione o altri soggetti pubblici ove sia obbligatoria la sterilizzazione degli ammortamenti correlati ai beni acquistati con suddetto finanziamento. La voce è rappresentata al netto delle sterilizzazioni degli ammortamenti e delle minusvalenze da alienazione o dismissione di cespiti acquisiti con tali finanziamenti; nelle riserve da donazione e lasciti vincolati ad investimenti vengono rappresentati i valori di donazioni e lasciti vincolati ad investimenti, a fronte dell'iscrizione nell'attivo patrimoniale del bene donato (crediti o disponibilità liquide vincolate all'acquisizione di immobilizzazioni e immobilizzazioni) da parte dei privati. La voce va rappresentata al netto delle eventuali sterilizzazioni, dei correlati ammortamenti e delle minusvalenze da alienazione o dismissione di cespiti acquisito mediante donazione o lascito. Non comprende le donazioni o lasciti da Regioni o da altri soggetti pubblici; la voce altre riserve ricomprende le riserve da rivalutazioni, le riserve da plusvalenze e di contributi da reinvestire (nel caso di cessione di un cespite, l'eventuale plusvalenza generata deve essere obbligatoriamente destinata a nuovi investimenti) e le riserve da utili di esercizio destinati ad investimenti (l'utile di esercizio, a seguito di approvazione del bilancio da parte della Regione e di sua specifica autorizzazione, transita in questa voce e, una volta effettuato l'investimento, viene stornata a fondo di dotazione. Per i cespiti acquisiti con utile d'esercizio non sussiste la possibilità per l'azienda di sterilizzare gli ammortamenti degli stessi); la voce contributi per ripiano perdite contiene l'ammontare delle risorse che la Regione destina alla copertura delle perdite. L'iscrizione del contributo, a contropartita di un credito v/Regione per ripiano perdite dell'attivo, deve avvenire all'atto della delibera regionale di formalizzazione del ripiano perdite; al momento dell'erogazione, il contributo è stornato da questa

voce e portato a diretta riduzione della perdita portata a nuovo²⁸; negli utili (perdite) portate a nuovo si iscrivono i risultati economici di esercizi precedenti, che non siano stati distribuiti o accantonati ad altre riserve e le perdite non ripianate; alla voce utile (perdita) d'esercizio si iscrive il risultato dell'esercizio che scaturisce dal conto economico (CE);

- Fondi per rischi e oneri: questa classe accoglie gli accantonamenti destinati a coprire perdite o debiti aventi le seguenti caratteristiche: natura determinata, esistenza certa o probabile, ammontare o data di sopravvenienza indeterminati alla chiusura dell'esercizio. Le voci incluse sono: fondi per imposte, anche differite accoglie gli accantonamenti per accertamenti subiti, condoni, imposte differite (IRES e IRAP per l'attività commerciale); nella voce fondo per rischi vengono inseriti tutti gli accantonamenti per rischi il cui accadimento, alla chiusura dell'esercizio, è incerto nell'esistenza e/o ammontare e/o nella data di sopravvenienza. L'ammontare della passività deve essere attendibilmente stimabile facendo riferimento alla miglior stima dei costi alla data di bilancio, ivi inclusi le spese legali determinabili in modo non aleatorio ed arbitrario, necessari per fronteggiare la sottostante passività²⁹; la voce fondi da distribuire è a compilazione esclusiva della GSA regionale, in quanto transitano all'interno solamente quote di finanziamenti o contributi che devono ancora essere assegnati alle aziende sanitarie; nelle quote inutilizzate contributi confluiscono tutti gli accantonamenti di quote di contributi in conto esercizio indistinto e a destinazione vincolata che l'azienda sanitaria non ha utilizzato nel corso dell'anno. Viene così effettuato da parte delle ASL un accantonamento a fondo, in modo da riservare tali somme ad esercizi futuri; nella voce altri fondi per oneri e spese vengono contabilizzati gli accantonamenti ai fondi integrativi pensionistici, a quelli relativi ai rinnovi contrattuali e, in maniera residuale, a tutti gli accantonamenti non previsti nelle voci del modello; negli altri fondi per incentivi per funzioni tecniche è riportato l'ammontare progressivo di tutti

²⁸ Come disposto dall'art. 29, comma 1, lett. d) del D. Lgs. 118/2011

²⁹ La voce "Fondo per rischi" è regolamentata dal principio contabile nazionale OIC 31 "Fondi per rischi e oneri e Trattamento di fine rapporto"

gli altri accantonamenti per oneri e spese relativi agli incentivi per funzioni tecniche;

- Trattamento di fine rapporto: in questa classe vengono ricondotti: i fondi per premi operosità medici SUMAI, in cui è presente l'ammontare del fondo premio operosità maturato presso l'azienda dagli specialisti ambulatoriali, biologi e psicologi, comprensivo delle rivalutazioni ed integrazioni in sede di rinnovi contrattuali; il fondo per trattamento di fine rapporto dipendenti, non viene alimentato, in quanto l'azienda non effettua più l'accantonamento ma versa tali quote direttamente all'INPS;
- Debiti: i debiti sono passività di natura determinata ed esistenza certa, che “rappresentano obbligazioni a pagare somme determinate di solito ad una data stabilita”³⁰. Sono esposti al netto delle note di credito da ricevere e devono includere le fatture da ricevere (debiti presunti). La classe comprende: debiti per mutui passivi, che vanno esposti in bilancio al loro valore nominale, debiti verso Stato, debiti verso Regione, debiti verso Comuni, debiti verso aziende sanitarie pubbliche (intra o extra Regione), debiti verso società partecipate e/o enti dipendenti della Regione, debiti verso fornitori, debiti verso istituto tesoriere, debiti tributari, debiti verso istituti previdenziali, assistenziali e sicurezza sociale e debiti verso altri;
- Ratei e risconti passivi: i ratei passivi misurano quote di costi la cui integrale liquidazione avverrà in un successivo esercizio, ma di competenza, per la parte da essi misurata, dell'esercizio a cui si riferisce il bilancio; i risconti passivi, come quelli attivi, esprimono quote di proventi rilevati integralmente nell'esercizio in corso od in precedenti esercizi e rappresentano la quota parte rinviata ad uno o più esercizi successivi.

Da ultimo (sia nell'attivo che nel passivo, per lo stesso ammontare) troviamo i conti d'ordine: questa voce mette in rilievo i rapporti tra l'azienda e soggetti terzi che non producono in linea generale riflessi sullo Stato Patrimoniale e sul Conto Economico. Essi, infatti, costituiscono delle annotazioni di memoria, o meglio di corredo, della situazione patrimoniale-finanziaria esposta nello Stato Patrimoniale, ma non costituiscono né attività, né passività in senso stretto. Non

³⁰ La definizione di debiti viene data con il principio contabile OIC 19 al punto 4

vanno pertanto sommati ai totali di attivo e passivo. Tutte le informazioni relative ai conti d'ordine vanno inserite nella Nota Integrativa, per dare informazioni aggiuntive rispetto a quelle contenute nel modello SP, rispettando il principio della chiarezza ed evitando duplicazioni. Nello specifico, si possono trovare in questa classe i canoni di leasing ancora da pagare, i depositi cauzionali non presenti in conti di attivo o passivo, i beni in comodato e i canoni di project financing ancora da pagare.

Il modello CE (Conto economico) è un documento che illustra le componenti economiche (costi e ricavi), da cui scaturisce il risultato economico dell'azienda nel periodo preso in considerazione (esercizio). Lo schema di CE è redatto in forma "scalare", caratterizzato dalla peculiarità di evidenziare i risultati intermedi, importanti e necessari per una visione più immediata della composizione del risultato d'esercizio, che nel caso delle aziende sanitarie ne misura l'equilibrio realizzato nella distribuzione dei servizi sanitari tra periodi temporali in relazione alle risorse economiche disponibili.

A. VALORE DELLA PRODUZIONE

A.1. Contributi in c/esercizio

A.2. Rettifica contributi c/esercizio per destinazione investimenti

A.3. Utilizzo fondi per quote inutilizzate contributi finalizzati e vincolati di esercizi precedenti

A.4. Ricavi di prestazioni sanitarie e sociosanitarie a rilevanza sanitaria

A.5. Concorsi, recuperi e rimborsi

A.6. Compartecipazione alla spesa per prestazioni sanitarie (Ticket)

A.7. Quota contributi c/capitale imputata all'esercizio

A.8. Incrementi delle immobilizzazioni per lavori interni

A.9. Altri ricavi e proventi

Tot. A Valore della produzione

B. (COSTI DELLA PRODUZIONE)

B.1. Acquisti di beni

B.2. Acquisti di servizi

B.3. Manutenzione e riparazione (ordinaria esternalizzata)

B.4. Godimento di beni di terzi

B.5. Personale del ruolo sanitario

B.6. Personale del ruolo professionale

B.7. Personale del ruolo tecnico

B.8. Personale del ruolo amministrativo

B.9. Oneri diversi di gestione

B.10. Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali

B.11. Ammortamento delle immobilizzazioni materiali

B.12. Svalutazione delle immobilizzazioni e dei crediti

B.13. Variazione delle rimanenze

B.14. Accantonamenti dell'esercizio

Tot. B Costi della produzione

DIFFERENZA (A-B)

C. PROVENTI E ONERI FINANZIARI

D. RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITÀ FINANZIARIE

E. PROVENTI E ONERI STRAORDINARI

RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE (A-B +/- C +/- D +/-E)

Y. (IMPOSTE)

UTILE/PERDITA DELL'ESERCIZIO

Figura 4 - Rappresentazione sintetica del modello CE (Conto economico)

Il modello di Conto Economico è articolato nel seguente ordine:

- il Valore della produzione (A) evidenzia l'ammontare complessivo delle risorse (ricavi, contributi, trasferimenti, donazioni) a disposizione dell'azienda per lo svolgimento delle proprie attività. Viene suddiviso in nove voci. Nella voce A.1 - Contributi in c/esercizio vengono inclusi i fondi assegnati dalla Regione alle aziende sanitarie per finanziare l'attività istituzionale (es. finanziamento indistinto, funzioni di pronto soccorso), anche attraverso fondi vincolati al raggiungimento di specifici obiettivi finanziati esclusivamente dal Fondo Sanitario Regionale, gli importi dei contributi non rientranti nel riparto delle disponibilità finanziarie per il SSN (assegnati da Regione, Ministero della Salute e da altri soggetti pubblici, inclusi i contributi dell'Unione Europea e le risorse derivanti dal gettito di fiscalità regionale), i fondi erogati per l'attività di ricerca e i contributi erogati da privati; nella voce A.2 - Rettifica contributi c/ esercizio per destinazione ad investimenti vengono inserite le rettifiche (il segno è quindi opposto rispetto alle voci presenti nel valore della produzione) da apportare ai contributi in conto esercizio, derivanti quindi dal riparto delle disponibilità finanziarie del SSN, qualora tali contributi

siano utilizzati per finanziare gli investimenti³¹; la voce A.3 – Utilizzo fondi per quote inutilizzate contributi finalizzati e vincolati di esercizi precedenti, ai sensi dell'art. 29, comma 1, lett. e) del D. Lgs. 118/2011, include le quote di contributi di parte corrente finanziati con somme relative al fabbisogno sanitario regionale standard, vincolate e non utilizzate nel corso dell'esercizio, sono accantonate nel medesimo esercizio in apposito fondo spese per essere rese disponibili negli esercizi successivi di effettivo utilizzo. Per la corretta rilevazione, si effettuerà una scrittura di accantonamento a fondo nell'esercizio di mancato utilizzo e, nell'esercizio in cui viene utilizzato il contributo vincolato, una scrittura di riduzione fondo a ricavo (al fine di attribuire la giusta competenza e coprire il costo derivante dall'utilizzo del contributo); nella voce A.4 – Ricavi per prestazioni sanitarie e sociosanitarie a rilevanza sanitaria è contenuta la valorizzazione complessiva delle prestazioni sanitarie erogate dall'azienda sanitaria verso altri soggetti pubblici, le prestazioni sanitarie erogate da privati (es. case di cura convenzionate) verso residenti fuori Regione (mobilità attiva) e i ricavi per prestazioni sanitarie erogate a privati. Queste voci sono per la maggior parte rendicontate attraverso rilevazioni a livello regionale effettuate dalla GSA. Si aggiungono a queste i ricavi per prestazioni sanitarie erogate in regime di attività di libera professione intramuraria; la voce A.5 – Concorsi, recuperi e rimborsi ricomprende tutti i rimborsi di competenza dell'esercizio ricevuti da Regione, aziende sanitarie, soggetti pubblici e privati; nella voce A.6 – Compartecipazione alla spesa per prestazioni sanitarie (Ticket) vengono inclusi tutti i pagamenti, eseguiti dagli utenti, del ticket per visite specialistiche, analisi, diagnostica, accesso al pronto soccorso e in generale per tutte le prestazioni sanitarie erogate dall'azienda per le quali è previsto il pagamento del ticket da parte dell'assistito; la voce A.7 – Quota contributi c/capitale imputata all'esercizio contiene tutte le sterilizzazioni effettuate sugli ammortamenti delle immobilizzazioni, per finanziamenti provenienti da Stato, Regioni e autofinanziamento (rettifica quota

³¹ Ai sensi dell'art. 29, comma 1, lett. b) del D. Lgs. 118/2011 (Principi di valutazione specifici del settore sanitario)

c/esercizio destinata ad investimenti); nella voce A.8 – Incrementi delle immobilizzazioni per lavori interni vengono accolti i costi interni, già iscritti nei costi di produzione, sostenuti per la costruzione di immobilizzazioni o l'effettuazione di manutenzioni incrementative; la voce A.9 – Altri ricavi e proventi comprende i ricavi per consulenze non sanitarie, i ricavi per canoni di affitto attivi e tutti i proventi che non trovano allocazione in altre voci precedenti. Il Totale valore della produzione rappresenta, a chiusura del valore della produzione, la somma di tutte le voci del prefisso A);

- i costi della produzione (B) rappresentano l'onere sostenuto dall'azienda per lo svolgimento della propria attività istituzionale e ricomprende tutti i costi legati all'attività ordinaria sostenuti nel corso dell'esercizio. Nella voce B.1 – Acquisti di beni vengono accolti esclusivamente il costo per l'acquisto di beni sanitari (medicinali, ossigeno, emoderivati, dispositivi medici, prodotti dietetici, vaccini, prodotti chimici, prodotti per uso veterinario) e non sanitari (prodotti alimentari, materiale di guardaroba e pulizia, carburanti, cancelleria, materiale per manutenzione); la voce B.2 – Acquisti di servizi accoglie esclusivamente il costo per l'acquisto di servizi sanitari (convenzioni con i medici di medicina generale, pediatri, guardia medica, convenzioni con le farmacie per assistenza farmaceutica, convenzioni per assistenza specialistica ed ospedaliera da altre ASL o da privati – mobilità passiva calcolata, come per la mobilità attiva, dalla GSA -, assistenza riabilitativa e protesica, prestazioni di psichiatria, prestazioni di distribuzione farmaci, prestazioni termali, prestazioni di trasporto sanitario. Vengono ricondotti anche i costi sostenuti per la partecipazione del personale all'attività libero-professionale intramuraria e tutti i costi relativi alle consulenze e collaborazioni sanitarie e sociosanitarie) e servizi non sanitari (pulizia, mensa, riscaldamento e utenze, assistenza informatica, costi di assicurazione, consulenze e collaborazioni non sanitarie e formazione). Tale categoria rappresenta, insieme alla spesa del personale, la voce di costo più impattante sul bilancio d'esercizio; in B.3 – Manutenzione e riparazione (ordinaria esternalizzata) sono inseriti tutti i

costi relativi alla manutenzione ordinaria di fabbricati, impianti e macchinari, attrezzature sanitarie, arredi, automezzi; nella voce B.4 – Godimento di beni di terzi sono compresi tutti i canoni passivi (fitti passivi, noleggio, leasing e project financing); la voce B.5 – Personale del ruolo sanitario include tutti gli oneri per le competenze fisse, accessorie e oneri sociali del personale del ruolo sanitario (es. medici, infermieri) in forza nell'azienda sanitaria; la voce B.6 – Personale del ruolo professionale include tutti gli oneri per le competenze fisse, accessorie e oneri sociali del personale del ruolo professionale; la voce B.7 – Personale del ruolo tecnico include tutti gli oneri per le competenze fisse, accessorie e oneri sociali del personale del ruolo tecnico; la voce B.8 – Personale del ruolo amministrativo include tutti gli oneri per le competenze fisse, accessorie e oneri sociali del personale del ruolo amministrativo. La sommatoria di queste ultime quattro voci (B.5-B.6-B.7-B.8) compone il totale del costo del personale dell'azienda sanitaria (a cui aggiungere l'IRAP) che sommato alla voce relativa alle convenzioni con medici specialisti e le consulenze e collaborazioni, deve rispettare i limiti imposti dalla Regione relativamente al tetto massimo di spesa del personale; la voce B.9 – Oneri diversi di gestione contiene le imposte e tasse (es. IMU, imposta di bollo, imposta di registro. Non contiene IRAP e IRES), le perdite su crediti e i costi per compensi, indennità, rimborsi e oneri sociali relativi al Direttore Generale, Amministrativo, Sanitario e Collegio sindacale ed ogni altro organo istituzionale (non vengono inclusi nel costo del personale, in quanto disciplinati con differente contratto di diritto privato); nella voce B.10 – Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali vengono inserite le quote, relative all'esercizio in corso, di ammortamento dei costi di impianto, brevetto e in generale di tutte le immobilizzazioni immateriali; nella voce B.11 – Ammortamenti delle immobilizzazioni materiali vengono inserite le quote, relative all'esercizio in corso, di ammortamento dei fabbricati, degli impianti e macchinari, delle attrezzature sanitarie e scientifiche, dei mobili e arredi, degli automezzi e in generale di tutte le immobilizzazioni materiali; la voce

B.12 – Svalutazione delle immobilizzazioni e dei crediti accoglie la quota accantonata per la svalutazione delle immobilizzazioni e la quota accantonata per un'eventuale inesigibilità dei crediti iscritti in bilancio; nella voce B.13 – Variazione delle rimanenze sono presenti le variazioni (vengono quindi confrontate le rimanenze iniziali – costo - con quelle finali – ricavo) delle rimanenze sanitarie e non sanitarie di tutti i beni acquistati che risultano in giacenza a magazzino e a reparto alla chiusura dell'esercizio; alla voce B.14 – Accantonamenti dell'esercizio vengono inseriti gli accantonamenti dell'esercizio per i premi di operosità dei medici specialisti, biologi e psicologi, tutti gli accantonamenti relativi alle quote di finanziamento indistinto finalizzato o vincolato che non sono state utilizzate nel corso dell'esercizio, tutti gli accantonamenti legati ai rinnovi contrattuali dei medici convenzionati, personale dirigente e personale di comparto, gli accantonamenti per incentivi funzioni tecniche e, in maniera residuale, tutti gli accantonamenti non previsti nelle voci precedentemente indicate. Il Totale costi della produzione rappresenta, a chiusura dei costi della produzione, la somma di tutte le voci del prefisso B);

- la **differenza tra Valore (A) e Costi (B)** della produzione rappresenta il primo risultato parziale del conto economico ed equivale, facendo un raffronto con il bilancio d'esercizio di una società, al risultato della gestione caratteristica³². Essa accoglie l'insieme degli oneri scaturenti dalle operazioni di gestione necessarie per il perseguimento delle finalità istituzionali ed il complesso dei proventi ottenuti per realizzare tale attività (operazioni di acquisto di fattori produttivi, trasformazione fisico-tecnica, operazioni di vendita, prestazioni di servizi e operazioni di pagamento e riscossione;
- successivamente, vengono dettagliati i proventi e oneri finanziari (C), che scaturiscono da operazioni puramente finanziarie. In essi vengono inclusi gli interessi attivi maturati nel corso dell'esercizio sui conti correnti postali, bancari e di tesoreria, i proventi finanziari (componenti

³² Per "caratteristica" si intende l'attività principale svolta dall'azienda. Nel caso di un'azienda sanitaria, l'attività caratteristica è rappresentata dalla "promozione della tutela della salute della popolazione, sia individuale che collettiva, attraverso l'erogazione di servizi sanitari"

- economiche positive), gli interessi passivi su anticipazioni di cassa, interessi passivi su mutui e interessi di mora da riconoscere ai fornitori;
- nelle Rettifiche di valore di attività finanziarie (D) vengono inserite le rivalutazioni (ripristini di valore delle attività finanziarie quando sono venuti meno i motivi di una precedente svalutazione) e le svalutazioni (in questo caso, si riferisce a tutte le svalutazioni di partecipazioni, attività finanziarie e altro per perdite durevoli di valore). Nella pratica, vista l'attività istituzionale delle aziende sanitarie, la voce (D) non risulta mai alimentata;
 - seguono i Proventi e oneri straordinari (E), aggregato in cui vengono accolte le componenti di reddito di natura straordinaria, riguardanti cioè operazioni estranee all'attività caratteristica dell'azienda sanitaria. Nei proventi straordinari sono presenti le plusvalenze³³, le sopravvenienze attive (nelle quali sono ricomprese le donazioni e le quote di finanziamenti di esercizi pregressi trattenute dalla GSA e rilasciate dalla stessa nell'esercizio e le sopravvenienze verso terzi) e le insussistenze. Negli oneri straordinari sono presenti le minusvalenze e le sopravvenienze passive (in cui vengono ad esempio iscritti gli oneri tributari di esercizi precedenti) e le insussistenze. L'importanza della gestione straordinaria non deve essere sottovalutata in quanto, molto spesso, essa influenza direttamente il risultato d'esercizio: trattandosi di gestione straordinaria un eventuale ammontare elevato di tale voce potrebbe essere segnale di inefficienze produttive e gestionali;
 - Il **Risultato prima delle imposte** (A-B +/- C +/- D +/-E) è dato dalla somma algebrica del valore della produzione, dei costi della produzione, dei proventi e oneri finanziari, dalle rettifiche di valore di attività finanziarie e dai proventi e oneri straordinari;
 - Le imposte (Y) includono la gestione tributaria derivante dall'attività dell'azienda. In esse vengono iscritte l'IRAP (calcolata non sul valore della produzione, bensì utilizzando il “metodo retributivo” e considerando

³³ Ai sensi dell'art. 29, comma 1, lett. f) del D. Lgs. 118/2011 (Principi di valutazione specifici del settore sanitario) le plusvalenze che non siano vincolate all'acquisto di immobilizzazioni sono iscritte fra i proventi e gli oneri straordinari

quindi come base imponibile il costo del personale) e l'IRES, calcolata sull'attività istituzionale (solitamente reddito derivante dal possesso di immobili);

- Sottraendo quest'ultime al Risultato prima delle imposte, si ottiene il **Risultato di esercizio** (utile o perdita).

Per ciascuna delle voci presenti nei modelli SP (Stato patrimoniale) e CE (Conto economico) deve essere indicato l'importo dell'anno in corso e quello relativo al bilancio dello scorso anno, soddisfacendo così anche il rispetto del principio di comparabilità dei bilanci.

2.4 L'analisi dell'azienda dal punto di vista economico

L'economicità rappresenta il principio guida nel governo delle imprese, il cui perseguimento è alla base del successo economico, in quanto permette di mantenere la durabilità e l'autonomia³⁴. La valutazione dell'economicità richiede misurazioni sistematiche, le quali trovano rappresentazione nel bilancio d'esercizio, individuale o consolidato. Al fine di una maggiore significatività dei contenuti, si considera il bilancio destinato a pubblicazione, cioè indirizzato alla generalità dei terzi interessati all'andamento economico dell'impresa. Per meglio identificare il potenziale informativo e formulare articolati e completi giudizi sul profilo indagato, è necessario sottoporre il bilancio a elaborazione, utilizzando alcune tecniche riconducibili alla generica denominazione di **analisi di bilancio**.

Compiere un'analisi di bilancio significa applicare un metodo di ricerca in cui l'oggetto di indagine è scomposto ed esaminato nelle sue parti elementari, rilevanti per il raggiungimento di definiti obiettivi conoscitivi, esprimendo anche in termini algoritmici le relazioni tra componenti di bilancio. L'analisi di bilancio deve, quindi, essere effettuata in modo da individuare le informazioni significative su tutte le dimensioni gestionali dell'impresa, attraverso la riclassificazione degli schemi di bilancio civilistico (SP e CE), ovvero applicando la riorganizzazione,

³⁴ Teodori C., "Analisi di bilancio – Lettura e interpretazione", 2017, Giappichelli Editore

secondo criteri specifici, dei valori contenuti negli schemi di bilancio, e tramite gli indici di bilancio, che rappresentano la comparazione, per rapporto o differenza, dei valori o degli aggregati ottenuti con la riclassificazione.

L'analisi di bilancio si dimostra uno strumento efficace se i risultati ottenuti sono correttamente contestualizzati, con riferimento al settore e al comparto di appartenenza e se viene applicata su più bilanci relativi ad esercizi consecutivi, poiché l'obiettivo è valutare il perseguimento dell'economicità, la quale assume pieno significato nel medio-lungo termine. Analizzare un solo bilancio è, pertanto, operazione limitante e dai risultati sterili: infatti, un singolo periodo potrebbe presentare un risultato particolarmente favorevole (o sfavorevole) per circostanze difficilmente ripetibili o per scelte valutative strumentali e gli indicatori calcolati sui valori ad esso relativi potrebbero indurre attese ingannevoli sui risultati futuri dell'azienda. La gestione aziendale si svolge senza soluzione di continuità: per esigenze conoscitive si suddivide tale unitarietà temporale in periodi amministrativi, con riferimento ai quali vi è la determinazione del reddito di esercizio. Appare evidente la forte interdipendenza tra esercizi successivi per l'esistenza di numerose attività che possono essere collegate e distribuite su più anni. Soltanto intervalli di analisi relativamente ampi (tre o quattro anni) permettono di esprimere valutazioni esaustive, conferendo alle informazioni il necessario carattere dinamico.

Nel corso degli ultimi due decenni, l'equilibrio economico-finanziario del Servizio Sanitario Nazionale e dei soggetti che lo compongono ha acquisito crescente importanza, anche per le stringenti necessità di contenimento della spesa che hanno investito l'intero sistema pubblico.

In particolare, per effetto dei già accennati processi di responsabilizzazione finanziaria delle regioni e di progressivo accentramento, l'attenzione si è quasi esclusivamente focalizzata sul livello regionale. In tal senso va anche l'innovazione normativa portata dal D. Lgs. 118/2011, che richiede la redazione di un vero e proprio bilancio consolidato di ciascun Servizio Sanitario Regionale.

Nel contesto sanitario, però, un'eccessiva focalizzazione sul livello regionale rischia di sottovalutare che la funzionalità complessiva del sistema dipenda dai

livelli di funzionalità di ogni singola azienda sanitaria. Molte variabili chiave restano, infatti, ancora sotto il controllo delle ASL: l'efficace utilizzo di queste variabili continua dunque a dipendere, almeno in parte, dalle capacità manageriali interne alle aziende stesse.

Queste considerazioni suggeriscono, quindi, l'opportunità di svolgere analisi non solo sui bilanci consolidati delle Regioni, ma anche sui bilanci d'esercizio delle singole aziende sanitarie.

Nonostante gli schemi presentati nel precedente paragrafo (modelli SP e CE del D.M. del 24 maggio 2019) offrano un adeguato livello di dettaglio e forniscano molte informazioni relative all'andamento dell'esercizio, gli stessi non sono in grado di fornire tutte le conoscenze necessarie per avere un'attendibile rappresentazione della situazione economico-finanziaria aziendale. Ne emerge quindi la necessità di "riorganizzare" le voci di bilancio nei modi più attinenti possibile alla realtà presa in esame e agli obiettivi dell'analisi stessa, evitando facili adattamenti a schemi validamente applicati ad altri settori economici, ma spesso difficilmente applicabili in modo automatico alle aziende sanitarie. In estrema sintesi, mediante operazioni di aggregazione/disaggregazione delle voci di bilancio, la riclassificazione rende le informazioni in esso contenute facilmente leggibili e direttamente utilizzabili per procedere ad un'analisi dei dati. In generale, la riclassificazione di bilancio risponde ad un duplice obiettivo:

- disporre di una più agevole lettura e comprensione delle informazioni contenute nel bilancio (riclassificazione);
- costruire specifici strumenti di analisi, gli indici di bilancio, utili per cogliere gli esiti prodotti dalla gestione aziendale.

2.4.1 Gli schemi di riclassificazione dei modelli SP e CE

La funzione informativa della riclassificazione consente di valutare il peso delle diverse aree sulla complessiva gestione aziendale e di distinguere i componenti economici per aree di gestione omogenee, in modo da evidenziare grandezze economiche intermedie, utili per l'analisi del risultato finale. La riclassificazione, infatti, facilita la comprensione delle cause che hanno portato al raggiungimento

del risultato economico e consente di formulare un giudizio migliore circa le performance effettive dell'azienda sanitaria. La fase di riclassificazione, pertanto, non è da intendersi come una mera riesposizione dei dati di bilancio; al contrario, si tratta di una fase molto delicata capace di condizionare tutto il successivo processo di analisi. Ciò rende il processo di riclassificazione *“non un semplice momento strumentale, ma conferisce a tale fase un valore analitico e interpretativo proprio”*³⁵.

La letteratura nazionale offre numerose proposte in tema di riclassificazione dei bilanci di aziende sanitarie pubbliche e di loro analisi tramite indici, con diverse finalità³⁶. In alcuni casi, riclassificazioni e indici sono stati utilizzati per indagare il funzionamento interno delle aziende e misurarne efficacia, efficienza ed economicità. Più spesso, tali tecniche sono state invece impiegate per fare benchmarking tra aziende e sistemi regionali, in modo da poter confrontare politiche e prassi manageriali con i relativi impatti sui risultati aziendali e sulle performance del SSN.

Per la riclassificazione del modello SP (Stato patrimoniale) si pone come obiettivo quello di analizzare la struttura patrimoniale e finanziaria dell'impresa: ciò non tanto in termini di valore complessivo (già sostanzialmente desumibile dal bilancio pubblicato) ma di composizione. Per raggiungere tale finalità, è necessario individuare un criterio attraverso il quale esaminare e aggregare i singoli valori patrimoniali e finanziari. Nella realtà operativa risultano essere due i criteri più significativi: il criterio finanziario, che pone l'accento sulla durata (scadenza) dell'investimento o del finanziamento, e il criterio funzionale (o di pertinenza gestionale), che pone enfasi alla gestione a cui appartengono le differenti componenti patrimoniali e finanziarie. La letteratura è allineata nell'utilizzare il classico criterio finanziario, ossia per liquidità ed esigibilità. Questa tipologia di riclassificazione, come già illustrato, classifica gli investimenti e i finanziamenti in base alla loro scadenza.

³⁵ Battaglia G., Leoni G., “L'analisi per quozienti di bilancio nelle Aziende Sanitarie Pubbliche: il caso della Regione Piemonte”, 2000

³⁶ - Battaglia G., Zavattaro F., “L'introduzione della contabilità economico-patrimoniale: quali strumenti operativi per l'interpretazione dei valori economici”, 1997
e Foglietta F., Carlini S., Grandi E., “Un modello alternativo di valutazione dell'equilibrio economico dell'area ospedaliera”, 2005

Attivo a breve termine	Passivo a breve termine
	Passivo a medio-lungo termine
Attivo fisso netto	Mezzi propri

Figura 5 - Schema di riclassificazione dello Stato patrimoniale - Criterio finanziario

Come schematizzato dalla tabella (fig. 5), attraverso questo criterio di riclassificazione si ottengono cinque aree dove:

- attivo a breve + attivo fisso netto rappresenta il capitale investito;
- passivo a breve + passivo a medio-lungo termine rappresenta i mezzi di terzi;
- mezzi di terzi + mezzi propri rappresenta le fonti di finanziamento dell'azienda.

La durata utilizzata per suddividere il breve dal medio-lungo periodo è individuata nei dodici mesi. Pertanto, i valori di stato patrimoniale verranno così ricondotti ai macro-aggregati dello schema presentato:

- attivo a breve: investimenti destinati a trasformarsi in liquidità o estinguersi nei prossimi dodici mesi. Non tutti gli investimenti ad esso riconducibili presentano però caratteristiche analoghe (ve ne sono alcuni già liquidi o prontamente liquidabili, altri convertibili in moneta alla loro naturale scadenza oppure attraverso operazioni di finanziamento. È composto da:
 - *liquidità immediate*, che rappresentano l'insieme degli investimenti liquidi o prontamente liquidabili (in tempi brevissimi e a costi limitati), senza vincoli o restrizioni all'utilizzo. Rientrano in questa categoria la cassa, i c/c bancari e postali e i titoli con scadenza a breve termine altamente liquidabili (voce B.IV attivo del modello SP);

- *liquidità differite*, che sono composte da investimenti a scadenza limitata nel tempo, per i quali è anche possibile un rapido smobilizzo, sostenendo costi finanziari (sconti o anticipazioni). Rientrano in questa categoria i crediti v/Stato, i crediti v/Regione, i crediti v/altre ASL, i crediti v/clienti (tutti entro l'anno), i crediti v/erario, i titoli (voce B.II attivo ma per i soli crediti entro l'anno);
 - *Disponibilità*, che rappresentano la forma di investimento a breve più vincolata. Per il relativo smobilizzo, infatti, è necessario effettuare una o più operazioni del ciclo economico-tecnico. Si tratta di impieghi per i quali non si è ancora manifestata la formazione di ricavi. In questa categoria sono presenti le rimanenze, i crediti oltre l'anno e i risconti attivi (voci B.I, B.II per i soli crediti oltre l'anno, B.III e C dell'attivo);
- attivo fisso netto: investimenti destinati a perdurare in azienda per periodi superiori ai dodici mesi (investimenti durevoli) e sono considerate al netto del fondo ammortamento e di eventuali fondi svalutazione. In questo caso la discriminante, a differenza dell'attivo a breve, non è rappresentata dalla scadenza, bensì dalla tipologia di investimento:
- *immobilizzazioni materiali*, che esprimono la struttura tecnico-produttiva e sono la causa primaria di rigidità della struttura patrimoniale. Sono composte da terreni, fabbricati, impianti, macchinari, attrezzature, automezzi, mobili e arredi, automezzi (voce A.II attivo);
 - *immobilizzazioni immateriali*, in cui rientrano i costi di impianto e ampliamento, i costi di ricerca e sviluppo, i diritti di brevetto e software (voce A.I attivo);
 - *immobilizzazioni finanziarie*, in cui rientrano i crediti finanziari v/Stato e Regione, i titoli e le partecipazioni (voce A.III attivo);

- passivo a breve: finanziamenti che genereranno uscite entro i prossimi dodici mesi. Come per l'attivo a breve, anche in questo caso, all'interno della categoria, esistono diversi gradi di esigibilità:
 - *liquidità negative*, che includono i debiti a vista o a breve (scoperto c/c, anticipazioni) verso il sistema bancario. Sono pertanto collegate direttamente alle liquidità immediate (voce D.VIII) Debiti v/Istituto Tesoriere);
 - *esigibilità*, che rappresentano l'insieme dei debiti a breve correlabili alle singole gestioni parziali. Sono composte infatti dai debiti v/fornitori, debiti per mobilità passiva intra ed extra regionale, fondi rischi ed oneri a breve termine (gestione caratteristica), debiti tributari (gestione tributaria), i risconti passivi e includono le quote in scadenza di debiti a medio-lungo termine (gestione finanziaria), voce D del passivo solo per i debiti entro l'anno e la voce E per i ratei e risconti passivi;
- passivo a medio-lungo termine: è composto dai finanziamenti durevoli dell'impresa, con tempi di rimborso complessivi superiori ai dodici mesi. All'interno vengono inclusi i fondi rischi e oneri (per le voci considerate prevalentemente a medio-lungo termine, voce B del passivo), il TFR (comprensivo dei premi operosità medici, voce C del passivo), i debiti per mutui passivi, i debiti v/ASL della Regione per versamenti in c/patrimonio netto e i debiti v/Regione (voce D del passivo solo per i debiti oltre l'anno);
- mezzi propri: tale aggregato, tenendo sempre in considerazione che la riclassificazione viene effettuata su un bilancio di un'azienda sanitaria, considera come "mezzi propri" le voci ricomprese nella classe A) Patrimonio netto del modello SP (Stato patrimoniale). Sono comprese, pertanto, il fondo di dotazione, i contributi in conto capitale (che comprendono i finanziamenti per beni di prima dotazione, i finanziamenti per investimenti da Stato, Regione e altri soggetti pubblici e i finanziamenti per investimenti da rettifica contributi in c/esercizio), le

riserve da donazioni e lasciti vincolati ad investimenti, le riserve da plusvalenze da reinvestire, i contributi da reinvestire e le altre voci di patrimonio netto (determinate dalla somma algebrica delle riserve, degli utili/perdite degli esercizi precedenti, dei contributi per ripiano perdite e del risultato d'esercizio).

La riclassificazione del modello CE (Conto economico) costituisce un'operazione più complessa rispetto a quella che si deve attuare per il modello SP.

Per questa attività, al fine di una corretta informativa nell'attribuzione dell'ordine delle voci di bilancio, è necessario che vengano individuati aspetti distinti della gestione, permettendo così di passare da un'interpretazione "contabile" ad una "gestionale" dei valori. La priorità finale è infatti quella di comprendere il contributo offerto alla formazione del risultato d'esercizio dai singoli gruppi omogenei di operazioni svolte durante il periodo amministrativo, anche attraverso il calcolo di risultati intermedi: tali gruppi omogenei individuano le *gestioni parziali*: si tratta, in altri termini, di distinguere ciò che è ordinario da ciò che è straordinario, l'operativo dal complementare e accessorio, l'influenza degli investimenti e dei finanziamenti e isolando, infine, l'effetto fiscale complessivo dell'attività dell'azienda sanitaria. È necessario, quindi, individuare inizialmente le gestioni e le aree parziali, scegliere lo schema coerente con le finalità perseguite, ridurre e raggruppare le classi di valori.

In merito alle gestioni parziali, la prima e più importante componente è rappresentata dalla gestione *caratteristica*: essa fa riferimento all'attività tipica di un'impresa, cioè alla sua funzione economica intesa in senso stretto. Per quanto concerne le aziende sanitarie, è rappresentata dall'attività istituzionale ovvero dalla "promozione della tutela della salute della popolazione, sia individuale che collettiva, attraverso l'erogazione di servizi sanitari". Gli effetti reddituali delle scelte di investimento ricadono invece nella gestione *accessoria o patrimoniale* (per esempio con investimenti in immobili non strumentali, chiaramente quasi del tutto assenti nella gestione di un'azienda sanitaria) e possono essere presenti nel caso l'ASL ottenga dei redditi derivanti da attività commerciale (ad esempio, nel

caso in cui locali di proprietà vengano affittati a terzi, l'affitto attivo ricade in questa categoria). L'insieme delle operazioni finalizzate al reperimento delle risorse finanziarie rientra nella gestione *finanziaria*. Accanto all'attività ordinaria, si aggiungono tutte quelle operazioni che presentano la caratteristica di non ripetitività ed eccezionalità (svalutazioni, plusvalenze, minusvalenze, insussistenze e sopravvenienze) che vengono inserite nella gestione *straordinaria*³⁷. L'ultima gestione parziale è rappresentata dalla gestione *tributaria* che si ricollega, prevalentemente, alle imposte sul reddito. Tra i due schemi maggiormente utilizzati nell'analisi di bilancio delle imprese private per la riclassificazione del conto economico (ovvero ricavi/costo del venduto e valore della produzione/valore aggiunto) è decisamente preferibile, per l'analisi di un'azienda sanitaria, la riclassificazione a valore della produzione e valore aggiunto. Le modalità di riclassificazione utilizzate per ricavare il "valore aggiunto" sono maggiormente indicate in quanto tale margine costituisce in pratica il plusvalore creato dalle combinazioni economiche dell'azienda e quindi, la capacità della stessa di remunerare i fattori produttivi.

³⁷ L'impostazione utilizzata nei modelli CE in merito alla delimitazione tra l'area "ordinaria" e quella "straordinaria" del conto economico si discosta da quella civilistica. Infatti, plusvalenze, minusvalenze, sopravvenienze ed insussistenze vengono sempre considerate come straordinarie, indipendentemente dalle cause gestionali sottostanti l'operazione. Vengono quindi già nettamente separate (aggregato E - Proventi e oneri straordinari) le componenti eccezionali e poco frequenti dalle restanti voci (Tieghi M.)

<p>Ricavi (prestazioni, intramoenia, ticket, mobilità attiva)</p> <p>+ Contributi correnti e vincolati in c/esercizio</p> <p>+ Altri proventi</p> <p>+ Incrementi delle immobilizzazioni per lavori interni</p> <p>= Valore della produzione</p> <p>- Costi di produzione esterna (mobilità passiva, erogatori privati convenzionati)</p> <p>+/- Variazione delle rimanenze</p> <p>- Altri costi di gestione</p> <p>= Valore aggiunto</p> <p>- Costi della produzione interna (beni e servizi)</p> <p>- Costo del lavoro (personale dipendente, convenzionato, altro inclusa IRAP)</p> <p>= Margine operativo lordo (EBITDA)</p> <p>- Ammortamenti</p> <p>- Accantonamenti e svalutazioni</p> <p>= Reddito operativo della gestione caratteristica</p> <p>+/- Proventi e oneri accessori</p> <p>+ Proventi finanziari</p> <p>= Reddito operativo aziendale (EBIT)</p> <p>- Oneri finanziari</p> <p>= Reddito lordo di competenza</p> <p>+/- Proventi e oneri straordinari</p> <p>= Reddito ante imposte (EBT)</p> <p>- Imposte dell'esercizio (esclusa IRAP)</p> <p>= REDDITO NETTO</p>

Figura 6 - Schema di riclassificazione del Conto economico - Valore della produzione e Valore aggiunto

Come illustrato nello schema di riclassificazione (fig. 6), le voci che compongono il modello CE (conto economico) vengono riordinate, sempre con metodo scalare, e raggruppate in aggregati differenti rispetto ai modelli previsti dal D.M. del 24 maggio 2019:

- il primo aggregato è rappresentato dal *Valore della produzione*, che è composto dalla valorizzazione del volume di attività svolto dall'azienda nell'anno, indipendentemente dalla sua destinazione. In maniera differente, rispetto alla classica riclassificazione utilizzata per le imprese e società, vengono inclusi in questo macro-aggregato le seguenti voci:
- *ricavi per prestazioni ospedaliere e ambulatoriali*, rappresentati dalla mobilità attiva (valorizzazione delle prestazioni sanitarie di ricovero o specialistiche erogate ai residenti di altre ASL regionali o extra-regionali – voce A.4 del modello CE), ricavi da attività libero professionale intramuraria (voce A.4.B), ricavi da compartecipazione della spesa sanitaria (ticket – voce A.6);
 - *contributi correnti*, composti dai contributi indistinti in c/esercizio relativi al finanziamento regionale standard (voce A.1.A), i quali sono riportati al netto delle rettifiche per destinazione ad investimenti (voce A.2); i contributi indistinti da risorse aggiuntive regionali e i contributi in c/esercizio vincolati da Regione e da altri soggetti (voce A.1 ai punti B, C e D), questi ultimi al netto dei relativi accantonamenti per quote inutilizzate (voce B.16.C); l'utilizzo dei fondi relativi a quote inutilizzate per contributi vincolati di esercizi precedenti (voce A.3);
 - *altri proventi*, in cui vengono inclusi i recuperi e rimborsi (voce A.5), la quota di contributi in c/capitale imputata all'esercizio (voce A.7, ovvero le sterilizzazioni degli ammortamenti imputate nell'anno) e, in maniera residuale rispetto alle altre voci, gli altri ricavi e proventi (voce A.9 in cui sono presenti, ad esempio, i proventi derivanti da ammende e sanzioni emesse);
 - *incrementi delle immobilizzazioni per lavori interni* (voce A.8), voce che non deriva da rapporti con terze economie, ma dalla necessità di rettificare indirettamente quote di costo

ritenute ad utilità pluriennale. Tale voce, assumendo valori molto contenuti o nulli nelle aziende sanitarie, non viene indicata separatamente.

- al valore della produzione vanno sottratte le voci di tutti i costi esterni (cioè relativi a fattori produttivi acquisiti all'esterno) ricondotte al secondo aggregato, che portano al primo risultato intermedio dello schema di riclassificazione: il valore aggiunto. In analisi di bilancio, viene definito come il valore che l'impresa, con i propri fattori interni, aggiunge a quello delle risorse periodicamente ottenute dall'esterno. Similarmente, per quanto riguarda le aziende sanitarie, verrà utilizzato per dividere i costi esterni da quelli interni relativi al personale. Vengono così inserite le seguenti voci:

- *costi di produzione esterna*, che sono composti dagli acquisti di servizi sanitari verso soggetti pubblici o verso soggetti privati convenzionati o accreditati (voce B.2, che ricomprende una dettagliata varietà di servizi, come gli acquisti da erogatori privati per assistenza ospedaliera e specialistica ambulatoriale, farmaceutica convenzionata, riabilitativa, integrativa, protesica, psichiatria residenziale, distribuzione farmaci, prestazioni termali, trasporto sanitario e prestazioni socio-sanitarie a rilevanza sanitaria, oltre alla mobilità passiva extra-regionale e internazionale), dagli acquisti di servizi non sanitari, dai costi per manutenzione ordinaria (voce B.3) e dai costi per godimento beni di terzi (affitti passivi, canoni di noleggio – voce B.4);
- *variazione delle rimanenze*, in cui viene inserita la differenza tra rimanenze iniziali (costo) e rimanenze finali (ricavo) di beni che risultano in giacenza alla chiusura dell'esercizio (voce B.13);
- *altri costi di gestione*, in cui sono inserite le indennità relative alle competenze pagate al direttore generale, amministrativo e sanitario (regolamentate da contratti di diritto privato, quindi

riconducibili a costi esterni), al collegio sindacale e tutte le voci di costo non ricomprese negli altri costi presenti nel modello CE (ad esempio, spese legali, commissione medica di medicina legale o imposte e tasse diverse) alla voce B.9;

- ottenuto il valore aggiunto, vengono sottratti da quest'ultimo i costi di produzione interna (composti dagli acquisti di beni - voce B.1, beni sanitari e non sanitari), il costo del lavoro, che rappresenta un costo di produzione interno all'azienda. Gli aggregati a cui fare riferimento sono quelli relativi al costo del personale dipendente (voci B.5, B.6, B.7 e B.8 del modello CE), medici convenzionati (voce B.2.A.1), medici SUMAI (specialisti, biologi e psicologi contabilizzati alla voce B.2.A.3.7), le consulenze e il lavoro interinale (voce B.2.A.15) e la compartecipazione del personale per attività libero-professionale intramoenia (voce B.2.A.13). Oltre a queste voci, già al lordo degli oneri sociali, deve essere ricondotta l'IRAP, in quanto calcolata con metodo "retributivo" sull'8,5% delle retribuzioni di dipendente, medici SUMAI, libera professione e collaborazioni occasionali (vengono quindi aggiunte le voci Y.1.A, Y.1.B e Y.1.C);
- il terzo importante aggregato che emerge dallo schema è il marginale operativo lordo (MOL o EBITDA – Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization), risultato intermedio al lordo degli ammortamenti e accantonamenti operativi. La sua principale caratteristica è quella di possedere una valenza finanziaria: infatti, tutti i valori che lo formano generano delle variazioni a livello finanziario e, in particolare nel capitale circolante netto (ottenuto dalla differenza tra attivo a breve e passivo a breve). Si può pertanto definire, in prima approssimazione, come la variazione di circolante prodotta dalla gestione caratteristica nel periodo: se positivo significa che tale gestione ha prodotto circolante netto, cioè risorse finanziarie; se negativo le ha assorbite. Il margine operativo lordo fornisce quindi un'immediata valutazione dell'efficienza della gestione (ricavi contro acquisizione di fattori produttivi esterni ed interni) ed è anche capace di fornire un primo dato in termini di liquidità,

creata o distrutta dalla gestione corrente, dato che si ottiene sottraendo dai ricavi tutti i costi monetari diretti;

- procedendo con la sottrazione dal MOL degli *ammortamenti*, *accantonamenti* e *svalutazioni* (rispettivamente alle voci B.10, B.11, B.14 e B.12) si ottiene il reddito operativo della gestione caratteristica: questo risultato, che può essere positivo o negativo, permette di approfondire ulteriormente la valutazione sulla capacità, da parte dell'azienda sanitaria, di remunerare gli input con la produzione degli output (prestazioni sanitarie), individuando il risultato ottenuto con la sola gestione caratteristica, estranea quindi agli eventi straordinari, finanziari, accessori ed alle imposte;
- proseguendo con la riclassificazione delle voci di conto economico, al risultato della gestione caratteristica vengono aggiunti i *proventi e oneri accessori* e i *proventi finanziari* (voci C.1, C.2 e C.4), che includono gli interessi attivi, gli altri proventi e gli altri oneri. La voce dei proventi e oneri accessori, come richiama l'aggettivo stesso, rappresenta un ruolo marginale rispetto all'attività caratteristica: il concetto di accessorietà è, dunque, di natura residuale. Il risultato ottenuto è rappresentato dal reddito operativo netto (EBIT), che identifica il reddito complessivamente ottenuto dall'impresa e derivante dalle globali scelte di investimento attuate, sia nella gestione tipica che in quella patrimoniale. Presenta la peculiarità di essere indipendente dalle scelte esplicite di finanziamento, in quanto il loro costo non è considerato;
- dal reddito operativo aziendale vengono sottratti gli *oneri finanziari*, che rappresentano l'apporto (negativo) della gestione finanziaria alla produzione del reddito complessivo (voce C.3). Essi comprendono gli interessi passivi su anticipazioni di tesoreria, gli interessi passivi su mutui e gli altri interessi passivi (es. interessi moratori). Si ottiene così il reddito lordo di competenza, che evidenzia il risultato prodotto dalla gestione ordinaria, cioè dall'insieme di operazioni caratterizzanti e ricorrenti che consistono nell'utilizzo ottimale del capitale disponibile (gestione caratteristica e accessoria) e nel più conveniente finanziamento del

medesimo (gestione finanziaria). Il reddito di competenza permette, a differenza dei precedenti, di considerare congiuntamente gli oneri finanziari e il risultato della gestione complementare ed accessoria, cioè l'impatto delle voci finanziarie attive e passive;

- occorre ora considerare l'impatto dei proventi e oneri straordinari, da intendersi come l'effetto netto di operazioni che, per loro natura, devono essere esaminate in modo autonomo. Il fattore discriminante di questo aggregato è identificato nella competenza economica: un componente è straordinario se non è di esclusiva competenza dell'esercizio. Al reddito lordo devono essere quindi sommate le *rettifiche di valore di attività finanziarie* (voce D), i *proventi straordinari* (voce E.1, che comprende le plusvalenze da alienazione beni, le donazioni da imprese e privati, i ricavi di esercizi pregressi, le sopravvenienze attive v/Regione, ASL, altri soggetti pubblici e privati e per riduzione fondi e le insussistenze attive v/Regione, ASL, altri soggetti pubblici e privati) e gli *oneri straordinari* (voce E.2, che comprende le minusvalenze da alienazione di beni, gli oneri tributari di esercizi precedenti, le sopravvenienze passive v/Regione, ASL, altri soggetti pubblici e privati e verso il personale dipendente per eventuali arretrati contrattuali da pagare e le insussistenze passive v/Regione, ASL, altri soggetti pubblici e privati);
- inserita quindi la gestione straordinaria, si ottiene il reddito ante imposte (EBT): si tratta di un reddito intermedio (da non confondere con la base imponibile su cui calcolare le imposte, che per le aziende sanitarie è rappresentata esclusivamente sui redditi derivanti dall'esercizio dell'attività commerciale – ad esempio, i redditi di fabbricati dati in affitto a soggetti terzi e che pertanto non sono strumentali all'attività istituzionale dell'ente) necessario per introdurre le *imposte*, l'ultimo aggregato che fa riferimento alla gestione tributaria. Questo aggregato, in ottica di analisi di bilancio di un'azienda sanitaria, non è indicato per analizzare la pressione fiscale che ricade sull'ente, in quanto alcune di queste vengono attribuite direttamente alla gestione caratteristica (ad

esempio, le imposte e tasse come, ad esempio, IMU o TARI confluiscono nella voce B.9 – oneri diversi di gestione);

- dopo aver considerato le imposte sul reddito si ottiene il reddito netto, che coincide esattamente con l'utile o perdita rilevati nel modello CE (conto economico).

Fissati gli schemi di riclassificazione dei modelli SP e CE, è possibile procedere con la descrizione degli indici di bilancio che verranno utilizzati nell'analisi del caso aziendale.

2.4.2 I principali indicatori di bilancio applicabili alle ASL

Gli indici di bilancio (o quozienti, o indicatori), come già illustrato, sono rapporti algebrici tra grandezze significative ricavate dalla riaggregazione/disaggregazione delle voci di bilancio. In altri termini, gli indici di bilancio mettono in evidenza le grandezze ottenute attraverso la riclassificazione, che vengono quindi apprezzate nella loro dimensione relativa: possono anche essere ricavati rapportando le voci di bilancio riclassificate alle singole voci presenti nel piano dei conti o nello schema di bilancio, nonché ad altre grandezze considerate significative ai fini dell'analisi, come ad esempio la popolazione.

Gli indici di bilancio vengono comunemente raggruppati secondo tre oggetti di indagine:

- indici di liquidità: la liquidità si collega all'equilibrio finanziario e monetario (solvibilità) di breve periodo. Un'azienda con adeguata liquidità ha la capacità di generare flussi finanziari e monetari tali da mantenere un costante bilanciamento tra attivo e passivo a breve, ovvero l'attitudine a far fronte tempestivamente (senza ritardi) ed economicamente (a costi accettabili) ai propri impegni verso i finanziatori;
- indici di solidità: è definita come la capacità di un'azienda di perdurare nel tempo in modo autonomo, facendo fronte con successo a eventi esterni e interni particolarmente significativi. Questi indici danno informazioni relative alle scelte di investimento e finanziamento effettuate

dall'azienda, permettendo quindi la verifica dell'esistenza di adeguati rapporti qualitativi e quantitativi fra le varie categorie di investimento e finanziamento;

- indici di redditività: la redditività rappresenta, in prima approssimazione, il rapporto tra una prescelta configurazione di reddito e il correlato volume di capitale necessario per produrlo. Nella riclassificazione del modello CE sono stati evidenziati alcuni risultati economici intermedi: l'analisi della redditività verifica la loro congruenza rispetto alle risorse impiegate per ottenerli.

Per quanto concerne gli **indici di liquidità**, verranno utilizzati nel presente lavoro i quozienti a cui fanno riferimento anche le aziende di tipo privatistico:

- indice di liquidità primaria: questo indicatore esprime il rapporto tra la liquidità esistente alla data di bilancio (liquidità immediate) più le entrate di cassa future, relative ad un arco di tempo breve (liquidità differite), e le uscite di cassa previste per il medesimo periodo (passivo a breve):

$$\frac{\text{Liquidità immediate} + \text{Liquidità differite}}{\text{Passivo a breve}}$$

Per questo indice, con valori molto inferiori all'unità, l'azienda è potenzialmente a rischio, poiché mancano i presupposti per una piena copertura delle uscite future. Affinché la tensione non sfoci in crisi di liquidità, è essenziale disporre di riserve potenziali o della pronta capacità di sostituire le fonti di finanziamento in scadenza;

- marginale di tesoreria: l'indicatore pone a confronto, per differenza, le medesime grandezze utilizzate per il calcolo dell'indice di liquidità primaria fornendo, in valore assoluto, il divario tra investimenti prontamente liquidabili e finanziamenti esigibili nel breve termine:

$$\text{Liquidità immediate} + \text{Liquidità differite} - \text{Passivo a breve}$$

Se negativo e di importo elevato, è un forte segnale di rischio finanziario, in quanto evidenzia un eccesso di indebitamento a breve; se positivo, è rilevatore di risorse liquide nette prevalentemente disponibili (in quanto le liquidità differite sono fruibili, ma non in modo immediato);

- indice di liquidità secondaria: questo indicatore, rispetto all'indice di liquidità primaria, include al numeratore anche le disponibilità (composte in prevalenza dalle rimanenze di magazzino):

Attivo a breve

Passivo a breve

È necessario sottolineare però che, mentre le liquidità immediate sono di pronto utilizzo e le differite sono trasformabili in flussi monetari in breve tempo, il magazzino richiede maggior tempo per trasformarsi in liquidità. I beni che costituiscono le rimanenze di una azienda sanitaria sono però composti da prodotti finiti pronti all'uso (a differenza delle materie prime e dei semilavorati di un'azienda industriale), pertanto possono essere tranquillamente considerati sullo stesso livello delle liquidità differite;

- capitale circolante netto finanziario: il margine in oggetto corrisponde, in valore assoluto, all'indice di liquidità secondaria:

Attivo a breve – Passivo a breve

In questo caso il valore soglia è pari a zero, che rappresenta il limite minimo in cui l'azienda ha la capacità di gestire l'attività operativa e caratteristica.

In merito agli **indici di solidità** patrimoniale, saranno calcolati, come nel caso degli indici di liquidità, quelli più comunemente utilizzati nell'analisi di bilancio:

- rapporto di indebitamento complessivo: questo rapporto rappresenta l'indicatore principale di solidità ed esprime la dipendenza finanziaria complessiva da terze economie, indicando la relazione esistente tra il capitale di prestito (mezzi di terzi, composto dal passivo a breve e dal passivo a medio-lungo) e il patrimonio netto (mezzi propri):

$$\frac{\text{Mezzi di terzi}}{\text{Mezzi propri}}$$

Il suo campo di variazione è compreso tra zero e "infinito": più si incrementa, più si riduce il grado di solidità dell'azienda, poiché aumenta la dipendenza da terzi finanziatori. Non esiste, però un valore ottimale per questo indice: dipende, in primo luogo, dalla tipologia di azienda e dall'ambiente in cui opera. È comunque plausibile affermare che valori elevati sono sintomo di sottocapitalizzazione, rendendo quindi l'azienda esposta al rischio di tensioni;

- composizione dell'indebitamento: al fine di fornire un ulteriore approfondimento del grado di indebitamento, questo indicatore permette di analizzare la composizione dei mezzi di terzi, esprimendo la qualità e la struttura dell'indebitamento:

$$\frac{\text{Passivo a medio-lungo termine}}{\text{Mezzi di terzi}}$$
$$\frac{\text{Passivo a breve termine}}{\text{Mezzi di terzi}}$$

- grado di copertura dell'attivo fisso netto: l'indicatore segnala le modalità attraverso le quali l'azienda finanzia gli investimenti durevoli, cioè vincolati per periodi non brevi, evidenziando il grado di copertura interna:

Mezzi propri

Attivo fisso netto

Data la durata di tali investimenti e l'impossibilità di un loro smobilizzo (visto anche che la quasi totalità delle immobilizzazioni dell'azienda sanitaria sono destinate all'esercizio dell'attività istituzionale), è necessario che vengano finanziati da fonti con caratteristiche analoghe (patrimonio netto). In particolare, la situazione ottimale si avrebbe nel caso in cui fosse il patrimonio netto, permanentemente vincolato all'impresa, a finanziare gli investimenti fissi. L'indicatore presenta un campo di variazione ampio, il cui punto di riferimento è l'unità;

- margine di struttura : ad integrazione del precedente quoziente, è possibile calcolare il valore assoluto del divario tra mezzi propri e attivo fisso netto, al fine di valutare meglio l'equilibrio tra i due macro aggregati:

Mezzi propri – Attivo fisso netto

Il valore indicato, essendo condizionato dalla dimensione aziendale, non si presta a confronti interaziendali (ad esempio, nel confronto con altre aziende sanitarie), ma può essere utilizzato nei confronti pluriennali della stessa azienda;

- grado di copertura dell'attivo fisso netto tramite contributi in c/capitale: si tratta di un adattamento del grado di copertura dell'attivo fisso netto in cui vengono presi in considerazione esclusivamente i contributi in c/capitale contabilizzati nella voce A.II del passivo del modello SP:

Contributi in c/capitale

Attivo fisso netto

- grado di ammortamento: il rapporto espone la percentuale media di ammortamento, alla data di riferimento, delle immobilizzazioni possedute dall'azienda. Il valore dell'indicatore, si colloca in un intervallo compreso tra zero e uno (cento se espresso in termini percentuali): se pari a zero, significa che non sono ancora state contabilizzate quote di ammortamento; se pari ad uno corrisponde ad immobilizzazioni completamente ammortizzate:

Fondo ammortamento

Immobilizzazioni lorde

Un valore tendente a uno può indicare impianti obsoleti o scarso rinnovamento tecnologico, mettendo in evidenza la necessità di investimenti, mentre la tendenza verso lo zero può essere giustificata da investimenti recenti³⁸.

Alcuni degli **indici di redditività** presentati differenziano rispetto ai comuni quozienti utilizzati nell'analisi di bilancio: questo adattamento è necessario, in quanto il concetto di redditività, e lo stesso risultato di esercizio, possono assumere un significato distorto nel settore pubblico e sanitario.

La performance economica del SSN tradizionalmente è stata analizzata attraverso l'analisi dei conti economici e dei bilanci consolidati regionali. In tali analisi, l'enfasi spesso è stata posta sui risultati d'esercizio, affiancata da approfondimenti

³⁸ Si ricorda che le aliquote di ammortamento per immobilizzazioni immateriali e materiali sono quelle fissate dal D. Lgs. 118/2011, salvo eventuale autorizzazione da parte della Regione ad utilizzare percentuali di ammortamento superiori a quelle stabilite dal decreto legislativo

svolti con riferimento ai costi del personale, alle disponibilità liquide, ai debiti verso fornitori e alla spesa farmaceutica.

Nel lessico aziendale, il conto economico è lo strumento di misurazione dell'utile o della perdita prodotti da un'azienda in un determinato periodo di tempo ed è il principale strumento di rappresentazione dell'economicità aziendale. Esso difatti confronta il valore di ciò che l'azienda ha prodotto e venduto (ricavi) con il valore delle risorse consumate per la produzione dei beni e dei servizi (costi).

La specificità delle aziende pubbliche, unitamente all'introduzione del sistema di contabilità economico-patrimoniale e ai processi di armonizzazione contabile (D. Lgs. 118/2011), hanno richiesto al legislatore e alle aziende stesse una profonda riflessione in merito a come adattare logiche, principi, modalità di determinazione dei valori e schemi contabili pensati per il settore privato alla natura pubblica delle aziende destinatarie di tali riforme. Tra gli adattamenti necessari, due in particolare assumono notevole importanza rispetto agli obiettivi del presente capitolo e sono riferibili:

- a come interpretare la relazione tra bilancio d'esercizio e concetto di economicità;
- alla prevalenza per le aziende pubbliche di operazioni di scambio atipico e quindi all'impossibilità di interpretare il reddito d'esercizio come mera sintesi del rapporto tra valore dell'utilità generata e valore delle risorse consumate per produrla.

Con riferimento al primo aspetto, occorre infatti sottolineare come il bilancio d'esercizio, e in particolare il conto economico, non sia sufficiente per misurare la capacità delle aziende pubbliche di conseguire le proprie finalità istituzionali nel rispetto dell'equilibrio economico e monetario, dal momento che il profilo economico non è l'unica determinante dell'economicità e soprattutto non rappresenta il fine della gestione, bensì un vincolo alla gestione stessa. Per poter apprezzare, infatti, non solo l'efficienza e la produttività dell'azienda pubblica nell'impiego delle risorse ad essa affidate ma anche la sua efficacia e quindi la sua capacità di rispondere ai bisogni della popolazione di riferimento, occorre utilizzare parametri e indicatori non economico-finanziari.

Il secondo aspetto, come anticipato, si riferisce alla costante presenza nelle aziende pubbliche di scambi che non avvengono a condizioni di mercato, ma dipendono da decisioni prese da enti o poteri sovraordinati rispetto alla singola azienda. Di conseguenza, proventi e costi di un'azienda pubblica non necessariamente sono tra loro correlabili e il reddito d'esercizio rappresenta "solo" l'attitudine dell'azienda a consumare risorse, per il conseguimento delle proprie finalità istituzionali, in misura inferiore, pari o superiore a quelle attribuite o acquisite³⁹. Su questo aspetto, e con specifico riferimento alle peculiarità delle aziende del SSN, occorre pertanto considerare che il sistema istituzionale di remunerazione delle attività inficia notevolmente il significato di proventi e costi e dunque del risultato d'esercizio. I proventi, ad esempio, sono composti, per la maggior parte di essi, da finanziamenti regionali, tra cui l'assegnazione da parte della Regione di quote di trasferimento corrente non correlate all'attività di produzione (i cosiddetti "contributi in conto esercizio indistinti") che rappresentano, ad esempio, le quote di finanziamenti per funzioni, le quali non hanno una diretta correlazione con il numero e la tipologia di prestazioni erogate dall'azienda. Possono oltretutto includere contributi per ripiano perdite⁴⁰.

Un tema diverso emerge rispetto ai componenti negativi di reddito: le dinamiche produttive delle aziende sono legate per una certa misura ad attività di committenza oppure di esternalizzazione ad altri privati: in termini descrittivi, si consideri che i costi per servizi delle aziende del SSN sono distinti a seconda della natura del soggetto da cui sono acquistate le prestazioni sanitarie e quindi soggetti pubblici (come nel caso della mobilità passiva per prestazioni erogate da altre aziende pubbliche della regione o fuori regione) o privati (ad esempio acquisti di prestazioni da ospedali, case di cura, laboratori, o ambulatori privati accreditati, farmaceutica convenzionata, convenzioni dei medici di medicina generale) e distinguendo inoltre le prestazioni sanitarie da quelle non sanitarie come mensa o

³⁹ Cantù E., Notarnicola E., Anessi Pessina E., "L'evoluzione delle situazione economico-finanziaria delle aziende sanitarie pubbliche", 2015, CER GAS Bocconi, Rapporto OASI 2015, Egea Milano

⁴⁰ Queste quote di trasferimento sono rilevate dalle aziende come ricavi e costi e non come incrementi di patrimonio netto. Si origina, pertanto, una commistione tra il ruolo di proprietario e il ruolo di "cliente" che la Regione svolge nei confronti delle aziende. Per la Regione Piemonte è stato approvato il Piano di rientro dal disavanzo sanitario con DGR n.1-415 del 2010

pulizie. Nel caso delle aziende ospedaliere prevale, al contrario delle aziende sanitarie locali, solitamente la quota di produzione interna (un esempio netto, che si vedrà nel dettaglio durante l'analisi dei dati, viene fornito dal raffronto tra l'ASL NO – che ha in carico l'intera popolazione residente nel territorio – e la limitrofa AOU Maggiore della Carità di Novara), con una conseguente minore incidenza dei costi derivanti da committenza di servizi sanitari a soggetti esterni.

Un ulteriore elemento da considerare nell'analisi del conto economico delle aziende sanitarie pubbliche è legato alle condizioni di sistema dei servizi sanitari regionali e al ruolo espresso dalla Regione come capogruppo. In primo luogo, sebbene negli ultimi anni si siano rafforzati, come già accennato nei paragrafi precedenti, i processi di responsabilizzazione finanziaria e di accentramento delle regioni, i singoli sistemi regionali rimangono caratterizzati dalla presenza di aziende dotate di propria autonomia. Autonomia aziendale che è stata recentemente rafforzata anche dal D.M. del 21 giugno 2016 in tema di Piani di Rientro, che concentra l'attenzione e il calcolo dei parametri di inefficienza gestionale sulle singole aziende. Secondariamente, nell'analisi e interpretazione degli equilibri economici e reddituali delle aziende del SSN occorre considerare il sistema di regole e vincoli definiti dalle singole regioni nei confronti delle proprie aziende che, in alcuni casi, prevedono meccanismi di indirizzo e responsabilizzazione economica basati anche sul pareggio di bilancio.

A seguito di queste premesse, e al fine di ottenere una maggior significatività nei risultati dell'analisi, i valori utilizzati saranno interamente derivanti dal modello CE riclassificato:

- redditività totale: questo indicatore ha l'obiettivo di valutare la redditività aziendale (rappresentata dal reddito netto di esercizio e che deriva da tutte le gestioni aziendali) in rapporto al valore della produzione totale:

Reddito netto

Valore della produzione

- redditività della gestione caratteristica: l'indice permette di valutare la redditività aziendale dalla sola gestione caratteristica (ovvero il reddito operativo della gestione caratteristica nel CE riclassificato) in rapporto al valore della produzione totale:

Reddito operativo della gestione caratteristica

Valore della produzione

Come già esplicitato ad inizio paragrafo, il risultato d'esercizio può avere un significato distorto nel settore pubblico sanitario. Viene quindi proposto un rapporto sul valore della produzione che consideri esclusivamente reddito operativo generato dalla sola gestione caratteristica (escludendo quindi le gestioni accessorie, finanziarie, straordinarie e tributarie), al fine di avere un raffronto dell'incidenza di tale gestione rispetto a quelle residuali.

- incidenza dei costi della produzione interna: questo indicatore confronta i costi della produzione interna (acquisti di beni e servizi e costo del personale) mettendoli a rapporto con i costi della produzione totale:

Costi della produzione interna

Costi della produzione totale

Da questo rapporto è possibile ricavare quanto incidono i costi interni (e, di conseguenza, i costi a seguito di esternalizzazione verso altre strutture sanitarie) sul totale dei costi della gestione caratteristica;

- rapporto dei costi per servizi su valore della produzione: l'indice esprime la quota di valore della produzione assorbita dai costi per servizi esterni:

Costi per beni e servizi

Valore della produzione

- rapporto dei costi per il personale su valore della produzione: questo indicatore permette di valutare, invece, la quota di valore della produzione assorbita dai costi per il personale:

Costi per il personale

Valore della produzione

CAPITOLO 3

COVID-19: pandemia e impatto economico sulle ASL

Il 9 gennaio 2020 l'Organizzazione Mondiale della Sanità (OMS) ha dichiarato che le autorità sanitarie cinesi hanno individuato un nuovo ceppo di Coronavirus mai identificato prima nell'uomo, classificato ufficialmente con il nome di SARS-CoV-2 o 2019-nCov (successivamente, **Covid-19**). Il virus è associato ad un focolaio di casi di polmonite registrati a partire dal 31 dicembre 2019 nella città di Wuhan, nella Cina centrale. Il 30 gennaio 2020 l'ISS (Istituto Superiore di Sanità) ha confermato i primi due casi di infezione da Covid-19 in Italia. L'11 febbraio 2020 l'OMS ha dichiarato tale epidemia come emergenza sanitaria pubblica internazionale e, successivamente, pandemia in data 11 marzo 2020.⁴¹

La pandemia ha avuto un profondo effetto sulla vita di tutte le persone, condizionando fortemente gli aspetti relativi alla salute, al lavoro, all'economia ed ai rapporti sociali.

Il Servizio Sanitario Nazionale si è trovato, in maniera improvvisa e repentina, ad affrontare, per la prima volta nella storia moderna, una pandemia per cui è stato assolutamente necessario dare una risposta immediata e decisamente importante nell'attuare una serie di misure urgenti fin dalla dichiarazione di emergenza del 31 gennaio 2020.

Sono stati così adottati, per tutta la durata della pandemia, diversi Decreti del Presidente del Consiglio dei ministri (DPCM), insieme alle ordinanze regionali e del Ministero della salute, per determinare un contenimento degli effetti epidemiologici attraverso misure di sorveglianza sanitaria speciale (quarantena) e divieti di spostamento, soprattutto per i soggetti con sintomi riconducibili al Covid-19.

All'inizio della fase emergenziale (a partire da marzo 2020), l'epidemia è stata affrontata quale "emergenza di protezione civile" e il primo sostegno alle Regioni è stato programmato anticipando il riparto delle risorse destinate al finanziamento del fabbisogno sanitario già nel mese di maggio successivo, al fine di

⁴¹ https://temi.camera.it/leg19DIL/area/19_1_37/l-emergenza-covid-19.html "Emergenza Covid-19" Senato della Repubblica

incrementare la liquidità disponibile presso gli enti del SSN (portando il finanziamento complessivo a 117,41 miliardi di euro), di cui sono stati definiti ulteriori incrementi per l'anno 2020 con i seguenti tre principali D.L.:

- Decreto Cura Italia (D.L. n.18 del 17 marzo 2020): viene disposto, per l'anno 2020, un incremento di 1,410 miliardi di euro del livello del finanziamento del fabbisogno sanitario nazionale standard e ha impegnato le Regioni ad utilizzare ed amministrare tali risorse incrementali (all'interno della loro quota di riparto assegnata) attraverso un centro di costo dedicato (rappresentata, in sede di redazione del bilancio d'esercizio dal CE Covid), redigendo un "Programma operativo per la gestione dell'emergenza" da sottoporre all'approvazione e al monitoraggio congiunto del Ministero della salute e del Ministero delle economia e finanze. Tali risorse incrementali sono finalizzate a:
 - remunerare le prestazioni di lavoro straordinario del personale sanitario (250,00 milioni di euro);
 - reclutare medici in formazione specialistica ed il personale medico e sanitario (660,00 milioni di euro);
 - incrementare il monte ore dell'assistenza specialistica (6,00 milioni di euro);
 - potenziare le reti di assistenza, attraverso la stipula di contratti con strutture private per l'acquisto di prestazioni (240,00 milioni di euro);
 - utilizzare il personale sanitario in servizio, nonché dei locali e delle apparecchiature presenti nelle strutture sanitarie private, accreditate e non (160,00 milioni di euro);
 - finanziare l'attività delle USCA, Unità speciali di continuità assistenziale (104,00 milioni);
- Decreto Rilancio (D.L. n.34 del 19 maggio 2020): per quanto concerne l'ambito sanitario, questo decreto dispone autorizzazioni di spesa per l'anno 2020 che incrementano il livello di finanziamento del fabbisogno sanitario nazionale standard cui concorre lo Stato per il 2020 per oltre 1,256 miliardi di euro per il solo rafforzamento dell'assistenza territoriale

destinati principalmente al potenziamento dell'assistenza domiciliare integrata (ADI), alla creazione di centrali operative territoriali e regionali, al potenziamento degli infermieri di comunità e delle unità speciali di continuità territoriale, oltre ad una quota riservata alle indennità destinate al personale infermieristico.

Ulteriori 1,467 miliardi di euro per il potenziamento della rete ospedaliera ed il pronto soccorso, sempre per l'anno 2020, al fine di fronteggiare l'incremento del fabbisogno di ulteriori posti letto di terapia intensiva (Finanziamento "Arcuri") e la necessità di sostenere gli oneri di manutenzione delle attrezzature sanitarie impiegate per posti letto, reparti di pronto soccorso e mezzi di trasporto.

Il livello di finanziamento del fabbisogno sanitario nazionale standard ammonta pertanto, con il solo D.L. 34/2020, a 2,723 miliardi di euro di incremento.;

- Decreto Agosto (D.L. n. 104 del 14 agosto 2020): viene disposto l'incremento, per l'anno 2020, del fabbisogno sanitario per complessivi 478,218 milioni di euro, finalizzati a sostenere gli oneri per il ricorso in maniera flessibile da parte delle regioni a strumenti straordinari riguardanti le prestazioni aggiuntive svolte in ambito sanitario per il recupero dei ricoveri ospedalieri che non è stato possibile assicurare durante l'emergenza epidemiologica Covid-19 e per le prestazioni di specialistica ambulatoriale e di screening, limitatamente al periodo dalla data di entrata in vigore del presente decreto a fine al 31 dicembre 2020 (cd. "Recupero liste d'attesa", prorogate anche nei successivi tre anni). A tale finanziamento accedono tutte le regioni e province autonome, in deroga alle disposizioni legislative che stabiliscono per le autonomie speciali il concorso regionale e provinciale al finanziamento sanitario corrente.

Nell'anno 2021 si è assistito, nonostante un graduale allentamento delle restrizioni sanitarie adottate nell'anno precedente, alla prosecuzione della destinazione di risorse finanziarie agli enti del SSN per fronteggiare la pandemia. Lo Stato ha infatti attribuito risorse per 1,785 miliardi di euro per la gestione Covid-19 e ha

portato il livello del fabbisogno sanitario nazionale a 121,370 miliardi (Legge di Bilancio 2021 n. 178/2020), con un incremento di circa 4 miliardi di euro rispetto all'anno precedente. Il consistente aumento della spesa è da imputare, come per l'anno 2020, all'inclusione nella stessa dei costi sostenuti dal Commissario straordinario per l'attuazione e il coordinamento delle misure di contenimento e contrasto dell'emergenza epidemiologica. La copertura di tali oneri non è disposta mediante risorse afferenti al fabbisogno nazionale standard, ma è assicurata attraverso ulteriori provviste stanziata ad hoc e trasferite su un'apposita contabilità speciale che ne garantiscono l'integrale copertura degli oneri.

Attraverso il Decreto "sostegni" (D.L. n. 41 del 22 marzo 2021) sono state destinate alle regioni risorse a titolo di rimborso delle spese sostenute da quest'ultime per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale e altri beni sanitari inerenti all'emergenza sanitaria.

Una proroga a quanto disposto dai D.L. del 2020 viene fornita dal Decreto "sostegni-bis" (D.L. n. 73 del 25 maggio 2021). Vengono destinate ulteriori risorse al recupero delle liste d'attesa e viene disposta la flessibilizzazione di diversi finanziamenti Covid del 2020 che le aziende sanitarie, non avendo completamente speso nel corso dell'anno precedente, hanno accantonato nei propri bilanci in sede di consuntivo.

Sempre nel corso del 2021, al fine di affrontare le sfide connesse alla crisi pandemica e al conseguente rallentamento delle economie europee, l'Unione europea ha approntato, nel quadro del programma "Next Generation EU", il "Dispositivo per la ripresa e la resilienza" (Recovery and resilience facility – RRF), un nuovo strumento finanziario per supportare la ripresa negli Stati membri.

L'Italia, il 30 aprile 2021, ha ufficialmente trasmesso e presentato all'Unione europea il **Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR)**: questo documento delinea un pacchetto completo e coerente di riforme e investimenti, necessario ad accedere alle risorse finanziarie messe a disposizione dall'UE con il programma Next Generation EU. Le misure previste dal Piano si articolano intorno a tre assi strategici condivisi a livello europeo: digitalizzazione e innovazione, transizione

ecologica, inclusione sociale. Nello specifico, il Piano (articolato intorno a tre assi strategici condivisi a livello europeo – digitalizzazione e innovazione, transizione ecologica, inclusione sociale) raggruppa progetti di investimento e riforma in sedici “Componenti”, raccordate a loro volta in sei “Missioni”.⁴²

In seguito all’approvazione della valutazione, il 13 luglio 2021, da parte del Consiglio dell’Unione europea, il Piano italiano ammonta, ad oggi, a 194,4 miliardi di euro (lo stanziamento maggiore ricevuto da uno stato membro, di cui 122,6 miliardi in prestiti e 71,8 miliardi in sovvenzioni) e comprende 66 riforme e 150 investimenti da attuare.

Per quanto concerne la Missione 6, dedicata interamente alla salute, il finanziamento ammonta al 15,63% dell’intero Piano ed è finalizzato ad allineare i servizi ai bisogni di cura dei pazienti in ogni area del Paese (Componente 1). Un’altra significativa parte delle risorse è destinata a migliorare le dotazioni infrastrutturali e tecnologiche, a promuovere la ricerca e l’innovazione e allo sviluppo di competenza tecnico-professionali, digitali e manageriali del personale (Componente 2).

M6	Inclusione e coesione	PNRR (a)	React EU (b)	Fondo complementare (c)	Totale (a+b+c)
M6C1	Reti di prossimità, strutture e telemedicina per l’assistenza territoriale	7,0	1,50	0,50	9,0
M6C2	Innovazione, ricerca e digitalizzazione del servizio nazionale	8,63	0,21	2,39	11,23
Totale Missione 6		15,63	1,71	2,89	20,23

Figura 7 - Composizione del finanziamento relativo alla Missione 6 - Salute

⁴² In data 8 dicembre 2023, il Consiglio europeo ha approvato la proposta di modifica del Piano originario, che è stato incrementato con un nuovo capitolo dedicato a REPowerEU, nuova missione istituita al fine del raggiungimento del risparmio, diversificazione e approvvigionamento energetico.

Nello specifico, le due componenti che costituiscono la Missione 6, sono così strutturate:

- **Componente 1** “Reti di prossimità, strutture e telemedicina per l’assistenza sanitaria territoriale”: si tratta, complessivamente, di un finanziamento (per il solo PNRR) di 7,00 miliardi di euro che sono destinati al rafforzamento del Servizio sanitario nazionale attraverso il potenziamento dei rischi sanitari ambientali e climatici e rispondendo meglio alle esigenze delle comunità in materia di cure e assistenza a livello locale. L’obiettivo è quello di rafforzare le cure intermedie erogate sul territorio grazie alla creazione di strutture e presidi territoriali, con il contemporaneo rafforzamento dell’assistenza domiciliare e della telemedicina. Entrando maggiormente nel dettaglio, la destinazione delle risorse si articola nei seguenti interventi:
 - *Case della Comunità e presa in carico della persona*: l’investimento prevede l’attivazione di 1.350 Case della Comunità. Essa viene identificata come la struttura sociosanitaria deputata a costituire un punto di riferimento continuativo per la popolazione, indipendentemente dal quadro clinico dell’utenza, garantendo l’attivazione, lo sviluppo e l’aggregazione di servizi di assistenza primaria (servizi socio-sanitari e assistenziali rivolti prioritariamente a persone fragili, anziani, donne e bambini, anche attraverso la creazione di nuovi consultori);
 - *Casa come primo luogo di cura e telemedicina*: questo investimento si articola in tre progetti differenti. Il primo ha l’obiettivo di identificare un modello condiviso per l’erogazione delle cure domiciliari (ovvero dell’ADI) che sfrutti al meglio le possibilità offerte dalle nuove tecnologie (es. telemedicina), mirando ad aumentare il volume delle prestazioni rese in assistenza domiciliare a persone non autosufficienti o con patologie croniche (raggiungendo almeno il 10% della popolazione over 65 entro la metà del 2026). Il

secondo intervento fissa l'obiettivo di attivazione di 600 Centrali Operative Territoriali (COT), una in ogni distretto, con la funzione di coordinare i servizi domiciliari con gli altri servizi sanitari, assicurando l'interfaccia con gli ospedali e la rete di emergenza. Il terzo obiettivo mira a potenziare l'utilizzo della telemedicina per supportare al meglio i pazienti con malattie croniche, attraverso l'integrazione dei progetti di prevenzione e cura con il Fascicolo Sanitario Elettronico;

- *Rafforzamento dell'assistenza sanitaria intermedia e delle strutture (Ospedali di Comunità)*: l'investimento mira al potenziamento dell'offerta delle cure intermedie attraverso l'attivazione dell'Ospedale di Comunità (con l'obiettivo di realizzare 400 strutture sul territorio nazionale, dai 20 ai 40 posti letto), ovvero di una struttura sanitaria della rete territoriale a ricovero breve, destinata a pazienti che necessitano di interventi sanitari di media/bassa intensità clinica e per degenze di breve durata, che fungerà da servizio intermedio tra il ricovero ospedaliero e la convalescenza domiciliare;

- **Componente 2 “Innovazione, ricerca e digitalizzazione del Servizio sanitario nazionale (SSN)”**: le risorse destinate a questa componente ammontano, complessivamente, a 8,630 miliardi di euro. La Componente ha come target le Regioni, le ASL e gli ospedali, che attraverso strumenti digitali e tecnologicamente avanzati potranno governare meglio la filiera sanitaria dell'offerta assistenziale. Chiave del processo di modernizzazione del SSN è infatti il continuo aggiornamento delle competenze cliniche e assistenziali degli operatori sanitari e sociali, nonché il miglioramento della qualità strutturale degli ospedali, che non può prescindere da interventi riguardanti la formazione di figure centrali come i medici di base e i ruoli ospedalieri apicali. Attraverso il potenziamento della struttura tecnologica e digitale del SSN a livello centrale e regionale, l'investimento è diretto a migliorare la qualità dei servizi e la tempestività

delle cure mediche in un contesto nel quale il paziente è parte attiva del processo clinico-assistenziale, garantendo la tutela dei dati ed un loro utilizzo efficace nella programmazione sanitaria. Nel dettaglio, la componente si articola in tre differenti interventi:

- *Ammodernamento del parco tecnologico e digitale ospedaliero*: l'investimento prevede diversi obiettivi, tra cui l'acquisto di 3.133 nuove grandi apparecchiature sanitarie ad alto contenuto tecnologico in sostituzione di quelle obsolete o fuori uso con oltre 5 anni di utilizzo, la digitalizzazione di 280 strutture sanitarie ospedaliere DEA (dipartimenti emergenza e accettazione) per cui ogni struttura ospedaliera informatizzata dovrà disporre di un Centro Elaborazione Dati al fine della digitalizzazione delle strutture e la dotazione di almeno 3.500 posti letto di terapia intensiva e 4.200 posti letto di terapia semi-intensiva entro la metà del 2026 (l'obiettivo di rafforzamento strutturale degli ospedali era già stato avviato, come già illustrato, dal D.L. n.34/2020 "Decreto Rilancio");
- *Ospedali sicuri e sostenibili*: l'investimento è volto al completamento e miglioramento strutturale nel campo della sicurezza degli edifici ospedalieri, con particolare riferimento agli interventi antisismici. È previsto il completamento di almeno 109 interventi antisismici entro la metà del 2026, al fine di adeguare le strutture alla normativa di sicurezza antisismica vigente;
- *Infrastruttura tecnologica e strumenti di raccolta, elaborazione, analisi dei dati e simulazione*: l'investimento è rivolto al rafforzamento dell'infrastruttura tecnologica e degli strumenti per la raccolta, l'elaborazione, l'analisi dei dati e la simulazione tramite l'obiettivo di potenziamento del "Fascicolo Sanitario Elettronico (FSE), al fine di garantire in particolare l'omogeneità, l'interoperabilità e l'accessibilità ad assistiti ed operatori sanitari a livello nazionale anche

attraverso il potenziamento del Sistema Tessera Sanitaria, in previsione della realizzazione di un archivio centrale a livello nazionale.

Il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza rappresenta pertanto un enorme opportunità di rinnovamento, sviluppo e potenziamento anche per il Servizio sanitario nazionale che, attraverso le risorse stanziare e gli obiettivi prefissati, potrà portare ad un miglioramento della qualità del servizio sanitario offerto dal territorio e dai presidi ospedalieri.

Riprendendo l'esposizione cronologica delle principali disposizioni normative ed economiche per fronteggiare l'emergenza pandemica, a partire dal 1° aprile 2022 cessano i poteri emergenziali del Capo della Protezione Civile e del Commissario straordinario per l'emergenza sanitaria, a seguito del D.L. n. 24 del 24 marzo 2022, che dispone al 31 marzo 2022 la chiusura dello stato di emergenza dichiarato il 31 gennaio 2020. Molti dei finanziamenti erogati nel corso degli anni 2020 e 2021 sono proseguite, ma con una marcata riduzione degli importi assegnati al Servizio sanitario nazionale rispetto al biennio precedente.

Nonostante il notevole incremento delle risorse destinate alla sanità appena elencato, dai bilanci delle aziende sanitarie emerge, per il triennio 2020-2022, un forte peggioramento dei conti in termini di scostamenti tra costi e ricavi della gestione caratteristica. I bilanci delle ASL (e di conseguenza i bilanci consolidati regionali) hanno chiuso, negli ultimi tre consuntivi, registrando perdite consistenti a causa di un notevole aumento dei costi.

Come si avrà modo di analizzare nel capitolo 4, il peggioramento è dovuto principalmente all'aumento di numerose voci di costo, incrementate mediamente in quasi tutti gli aggregati di bilancio, ma maggiormente nelle voci corrispondenti alla remunerazione del personale e all'acquisto di beni e servizi (non sufficientemente coperti dai maggior ricavi contabilizzati).

CAPITOLO 4

L'analisi di bilancio di un'azienda sanitaria: il caso ASL NO

L'**Azienda Sanitaria Locale NO** (o **A.S.L. NO**)⁴³, originariamente denominata “U.S.L. n. 13”, è un ente pubblico istituzionale (non economico) del Servizio sanitario nazionale che opera, dal 1° gennaio 1995, nell'area del Piemonte nord-orientale, su un territorio in gran parte coincidente con quello della Provincia di Novara. L'azienda promuove la tutela della salute della popolazione, sia individuale che collettiva, in applicazione della “politica della salute”, quale definita dal Piano socio-sanitario regionale, e in coerenza con gli altri strumenti della programmazione socio-sanitaria, a livello regionale.

L'ASL NO, in linea con la propria connotazione di azienda territoriale, assicura:

- la funzione di tutela, che garantisce i livelli di assistenza sanitaria essenziali ed uniformi sul proprio territorio, coerentemente con le evidenze epidemiologiche e lo studio dei consumi sanitari attraverso la programmazione dei servizi erogati direttamente e acquisiti dagli erogatori privati accreditati o convenzionati;
- la funzione di erogazione, che struttura l'offerta ed eroga i servizi necessari e appropriati nel rispetto delle compatibilità economiche e finanziarie definite in ambito regionale.

La distribuzione demografica (i residenti sul territorio dell'ASL NO sono pari a 341.391 al 31/12/2021), illustrata secondo la nuova articolazione organizzativa aziendale approvata con Deliberazione del Direttore generale n. 352 del 18/06/2021 (adozione dell'Atto aziendale), è ridefinita in base al modello organizzativo territoriale definito dalla Regione che prevede l'istituzione di 3 distretti: Distretto Urbano di Novara, Distretto Area Nord e Distretto Area Sud.

⁴³ Atto aziendale ASL NO vigente dal 01/06/2021 – Deliberazione del Direttore generale n. 352 del 18/06/2021

L'assistenza ospedaliera è assicurata dall'azienda mediante:

- n. 1 presidio a gestione diretta, il “Presidio Ospedaliero SS. Trinità” di Borgomanero. Rappresenta la sede di assistenza specialistica ospedaliera dell'area nord della Provincia di Novara che eroga prestazioni a medio-elevato contenuto tecnologico, con capacità di risposte ai bisogni anche complessi (DEA di primo livello), come l'attività chirurgica e traumatologica d'urgenza. Si caratterizza per degenze medie brevi (inferiori alla media regionale) e una quota importante di prestazioni in regime ambulatoriale;
- n. 4 strutture private accreditate convenzionate, distribuite nei territori dei tre distretti, che garantiscono una determinata quantità di posti letto a disposizione della popolazione residente;
- n. 1 presidio ospedaliero IRCCS (Istituto di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico), presente nella Provincia di Novara

In merito all'assistenza territoriale, l'azienda opera attraverso presidi a gestione diretta e strutture convenzionate nell'intera provincia per espletare attività cliniche di laboratorio, residenzialità e semi-residenzialità per diverse tipologie assistenziali (psichiatrica, tossicodipendenze, assistenza agli anziani, minori e disabili), impiega stabilmente personale convenzionato, ed in particolare medici di medicina generale (MMG), pediatri di libera scelta (PLS), medici di continuità assistenziale e medici specialisti ambulatoriali distribuiti su tutta la provincia oltre a garantire con i consultori assistenza sanitaria nelle sedi operative aziendali.

Le attività di prevenzione sono erogate dalle strutture competenti presso le diverse sedi. Il Dipartimento di Prevenzione opera attraverso le strutture organizzative specificamente dedicate ad igiene e sanità pubblica, igiene degli alimenti e della nutrizione, prevenzione e sicurezza degli ambienti di lavoro, sanità animale, igiene degli allevamenti e delle produzioni zootecniche.

Nei successivi paragrafi verranno riportati i dati relativi ai bilanci d'esercizio dell'ASL NO (modelli SP – Stato patrimoniale e CE – Conto economico) relativi agli anni 2019, 2020, 2021 e 2022, al fine di permettere un'adeguata

comparabilità e poter effettuare una prima analisi sui macro aggregati presenti nei due modelli.

4.1 Bilanci comparativi ASL NO del quadriennio 2019-2022

Come anticipato, si partirà con l'illustrazione dei modelli SP (Stato patrimoniale) e CE (Conto economico) predisposti secondo gli schemi stabiliti dal già illustrato D.M. del 24 maggio 2019.

In merito ai criteri di redazione del bilancio d'esercizio, per tutti gli anni analizzati, non si sono verificati casi eccezionali che impongano di derogare alle disposizioni di legge: i bilanci sono quindi redatti secondo le disposizioni del D. Lgs. 118/2011, facendo quindi riferimento al Codice civile e ai Principi contabili nazionali (OIC), rispettando quindi i principi di omogeneità, comparabilità e continuità di applicazione dei criteri di valutazione.

I costi e i ricavi sono stati valutati ed iscritti secondo i principi della prudenza e della competenza economica, considerando anche l'eventuale iscrizione dei relativi ratei e risconti.

Le aliquote di ammortamento sono quelle fissate dal D. Lgs. 118/2011, nonché dai successivi decreti ministeriali di attuazione.

4.1.1 I modelli SP e CE

Al fine di facilitare la lettura e permettere una più agevole comparabilità, i modelli saranno esposti in forma sintetica (non verrà indicato pertanto il singolo conto di bilancio, bensì la voce e l'aggregato) e saranno disposti in colonne affiancate per tutti e quattro gli anni relativi all'analisi. Verrà effettuata una prima analisi per i principali aggregati e sui differenziali risultanti dai confronti.

Il modello SP (Stato patrimoniale) presenta i seguenti dati:

Codice	Descrizione	2019	2020	2021	2022
ABC999	TOTALE ATTIVO (A+B+C)	159.953.373,74	150.734.393,40	177.096.232,45	223.147.415,91
AAZ999	A) IMMOBILIZZAZIONI	74.958.919,93	75.471.825,09	76.289.280,61	75.321.484,66
AAA000	A.I) IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI	5.433.521,51	5.529.626,97	5.582.570,89	5.699.730,45
AAA010	A.I.1) Costi di impianto e di ampliamento	-	-	-	-
AAA040	A.I.2) Costi di ricerca e sviluppo	-	-	-	-
AAA070	A.I.3) Diritti di brevetto e diritti di utilizzazione delle opere d'ingegno	457.443,50	603.126,46	821.804,23	1.038.012,34
AAA120	A.I.4) Immobilizzazioni immateriali in corso e acconti	-	-	-	-
AAA130	A.I.5) Altre immobilizzazioni immateriali	4.976.078,01	4.926.500,51	4.760.766,66	4.661.718,11
AAA270	A.II) IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI	69.525.398,42	69.942.198,12	70.706.709,72	69.621.754,21
AAA280	A.II.1) Terreni	54.815,04	54.815,04	54.815,04	54.815,04
AAA290	A.II.1.a) Terreni disponibili	53.724,43	53.724,43	53.724,43	53.724,43
AAA300	A.II.1.b) Terreni indisponibili	1.090,61	1.090,61	1.090,61	1.090,61
AAA310	A.II.2) Fabbricati	66.533.675,56	65.398.848,56	64.699.250,82	63.043.655,21
AAA320	A.II.2.a) Fabbricati non strumentali (disponibili)	4.246.550,41	3.922.455,01	3.593.438,40	3.269.933,54
AAA350	A.II.2.b) Fabbricati strumentali (indisponibili)	62.287.125,15	61.476.393,55	61.105.812,42	59.773.721,67
AAA380	A.II.3) Impianti e macchinari	481.135,71	693.274,49	570.572,25	609.263,23
AAA410	A.II.4) Attrezzature sanitarie e scientifiche	1.702.957,44	2.837.782,67	4.220.916,01	4.459.434,01
AAA440	A.II.5) Mobili e arredi	467.567,77	499.027,03	596.577,76	560.481,30
AAA470	A.II.6) Automezzi	5.313,00	-	51.537,82	48.100,22
AAA500	A.II.7) Oggetti d'arte	-	-	-	-
AAA510	A.II.8) Altre immobilizzazioni materiali	177.209,55	392.950,53	513.040,02	624.777,87
AAA540	A.II.9) Immobilizzazioni materiali in corso e acconti	102.724,35	65.499,81	-	221.227,33
AAA640	A.III) IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE	-	-	-	-
AAA650	A.III.1) Crediti finanziari	-	-	-	-

Codice	Descrizione	2019	2020	2021	2022
AAA660	A.III.1.a) Crediti finanziari v/Stato	-	-	-	-
AAA670	A.III.1.b) Crediti finanziari v/Regione	-	-	-	-
AAA680	A.III.1.c) Crediti finanziari v/partecipate	-	-	-	-
AAA690	A.III.1.d) Crediti finanziari v/altri	-	-	-	-
AAA700	A.III.2) Titoli	-	-	-	-
AAA710	A.III.2.a) Partecipazioni	-	-	-	-
AAA720	A.III.2.b) Altri titoli	-	-	-	-
ABZ999	B) ATTIVO CIRCOLANTE	84.962.559,86	75.262.568,31	100.797.868,56	147.825.511,83
ABA000	B.I) RIMANENZE	6.436.659,35	8.142.659,45	8.068.173,03	6.672.560,07
ABA010	B.I.1) Rimanenze beni sanitari	4.652.539,62	7.406.175,46	7.681.047,78	6.337.740,03
ABA110	B.I.2) Rimanenze beni non sanitari	1.784.119,73	736.483,99	387.125,25	334.820,04
ABA115	B.I.3) Acconti per acquisti beni sanitari	-	-	-	-
ABA180	B.I.4) Acconti per acquisti beni non sanitari	-	-	-	-
ABA190	B.II) CREDITI	71.133.049,87	42.801.727,62	58.709.432,87	127.769.958,11
ABA200	B.II.1) Crediti v/Stato	74.215,95	3.113.595,95	2.555.719,95	692.029,25
ABA210	B.II.1.a) Crediti v/Stato per spesa corrente	74.215,95	74.215,95	74.215,95	74.153,25
ABA220	B.II.1.a.1) Crediti v/Stato per spesa corrente e acconti	-	-	-	-
ABA270	B.II.1.a.2) Crediti v/Stato - altro	74.215,95	74.215,95	74.215,95	74.153,25
ABA280	B.II.1.b) Crediti v/Stato - investimenti	-	3.039.380,00	2.481.504,00	617.876,00
ABA282	1) entro l'anno	-	3.039.380,00	2.481.504,00	617.876,00
ABA286	2) oltre l'anno	-	-	-	-
ABA290	B.II.1.c) Crediti v/Stato per ricerca	-	-	-	-
ABA300	B.II.1.c.1) Crediti v/Ministero della Salute per ricerca corrente	-	-	-	-
ABA302	1) entro l'anno	-	-	-	-
ABA306	2) oltre l'anno	-	-	-	-
ABA310	B.II.1.c.2) Crediti v/Ministero della Salute per ricerca finalizzata	-	-	-	-
ABA312	1) entro l'anno	-	-	-	-
ABA316	2) oltre l'anno	-	-	-	-

Codice	Descrizione	2019	2020	2021	2022
ABA320	B.II.1.c.3) Crediti v/Stato per ricerca - altre Amministrazioni centrali	-	-	-	-
ABA322	1) entro l'anno	-	-	-	-
ABA326	2) oltre l'anno	-	-	-	-
ABA330	B.II.1.c.4) Crediti v/Stato - investimenti per ricerca	-	-	-	-
ABA340	B.II.1.d) Crediti v/prefetture	-	-	-	-
ABA350	B.II.2) Crediti v/Regione o Provincia Autonoma	65.257.246,18	32.593.534,25	48.994.591,46	120.464.694,89
ABA360	B.II.2.a) Crediti v/Regione o Provincia Autonoma - parte corrente	59.776.892,79	30.482.533,25	45.028.447,99	74.105.239,95
ABA370	B.II.2.a.1) Crediti v/Regione o Provincia Autonoma per spesa corrente	59.776.892,79	30.482.533,25	45.028.447,99	74.105.239,95
ABA390	B.II.2.a.1.a) Crediti v/Regione o Provincia Autonoma per finanziamento sanitario ordinario corrente	50.129.128,30	26.649.993,71	25.938.367,13	70.993.991,36
ABA392	1) entro l'anno	50.129.128,30	26.649.993,71	25.938.367,13	70.993.991,36
ABA396	2) oltre l'anno	-	-	-	-
ABA430	B.II.2.a.1.b) Crediti v/Regione o Provincia Autonoma per finanziamento sanitario aggiuntivo corrente LEA	6.147.107,68	578.108,32	8.806.122,87	2.780.958,49
ABA432	1) entro l'anno	6.147.107,68	578.108,32	8.806.122,87	2.780.958,49
ABA436	2) oltre l'anno	-	-	-	-
ABA440	B.II.2.a.1.c) Crediti v/Regione o Provincia Autonoma per finanziamento sanitario aggiuntivo corrente extra LEA	-	-	-	-
ABA442	1) entro l'anno	-	-	-	-
ABA446	2) oltre l'anno	-	-	-	-
ABA450	B.II.2.a.1.d) Crediti v/Regione o Provincia Autonoma per spesa corrente - altro	3.500.656,81	3.254.431,22	10.283.957,99	330.290,10
ABA452	1) entro l'anno	6.070.578,81	5.824.353,22	12.853.879,99	2.530.290,10
ABA456	2) oltre l'anno	- 2.569.922,00	- 2.569.922,00	- 2.569.922,00	- 2.200.000,00
ABA460	B.II.2.a.2) Crediti v/Regione o Provincia Autonoma per ricerca	-	-	-	-

Codice	Descrizione	2019	2020	2021	2022
ABA470	B.II.2.b) Crediti v/Regione o Provincia Autonoma - patrimonio netto	5.480.353,39	2.111.001,00	3.966.143,47	46.359.454,94
ABA480	B.II.2.b.1) Crediti v/Regione o Provincia Autonoma per finanziamenti per investimenti	2.140.401,00	2.111.001,00	3.966.143,47	44.460.139,04
ABA482	1) entro l'anno	2.140.401,00	2.111.001,00	3.966.143,47	44.460.139,04
ABA486	2) oltre l'anno	-	-	-	-
ABA490	B.II.2.b.2) Crediti v/Regione o Provincia Autonoma per incremento fondo dotazione	-	-	-	-
ABA492	1) entro l'anno	-	-	-	-
ABA496	2) oltre l'anno	-	-	-	-
ABA500	B.II.2.b.3) Crediti v/Regione o Provincia Autonoma per ripiano perdite	3.339.952,39	-	-	1.899.315,90
ABA502	1) entro l'anno	-	-	-	-
ABA506	2) oltre l'anno	3.339.952,39	-	-	1.899.315,90
ABA520	B.II.2.b.4) Crediti v/Regione o Provincia Autonoma per ricostituzione risorse da investimenti esercizi precedenti	-	-	-	-
ABA522	1) entro l'anno	-	-	-	-
ABA526	2) oltre l'anno	-	-	-	-
ABA530	B.II.3) Crediti v/Comuni	88.934,99	64.241,34	49.226,36	17.155,79
ABA532	1) entro l'anno	88.934,99	64.241,34	49.226,36	17.155,79
ABA536	2) oltre l'anno	-	-	-	-
ABA540	B.II.4) Crediti v/Aziende sanitarie pubbliche e acconto quota FSR da distribuire	1.361.008,27	1.595.435,08	1.065.512,00	1.965.405,43
ABA590	B.II.4.a) Crediti v/Aziende sanitarie pubbliche della Regione	1.273.984,13	1.509.193,41	979.500,60	665.370,57
ABA592	1) entro l'anno	1.273.984,13	1.509.193,41	979.500,60	665.370,57
ABA596	2) oltre l'anno	-	-	-	-

Codice	Descrizione	2019	2020	2021	2022
ABA600	B.II.4.b) Crediti v/Aziende sanitarie pubbliche Extraregione	87.024,14	86.241,67	86.011,40	1.300.034,86
ABA602	1) entro l'anno	87.024,14	86.241,67	86.011,40	1.300.034,86
ABA606	2) oltre l'anno	-	-	-	-
ABA610	B.II.5) Crediti v/società partecipate e/o enti dipendenti della Regione	-	-	-	-
ABA612	1) entro l'anno	-	-	-	-
ABA616	2) oltre l'anno	-	-	-	-
ABA650	B.II.6) Crediti v/Erario	170.856,72	179.693,27	104.212,28	136.417,91
ABA652	1) entro l'anno	170.856,72	179.693,27	104.212,28	136.417,91
ABA656	2) oltre l'anno	-	-	-	-
ABA660	B.II.7) Crediti v/altri	4.180.787,76	5.255.227,73	5.940.170,82	4.494.254,84
ABA662	1) entro l'anno	4.180.787,76	5.255.227,73	5.940.170,82	4.494.254,84
ABA666	2) oltre l'anno	-	-	-	-
ABA720	B.III) ATTIVITA' FINANZIARIE CHE NON COSTITUISCONO IMMOBILIZZAZIONI	-	-	-	-
ABA730	B.III.1) Partecipazioni che non costituiscono immobilizzazioni	-	-	-	-
ABA740	B.III.2) Altri titoli che non costituiscono immobilizzazioni	-	-	-	-
ABA750	B.IV) DISPONIBILITA' LIQUIDE	7.392.850,64	24.318.181,24	34.020.262,66	13.382.993,65
ABA760	B.IV.1) Cassa	95.344,39	1.648,51	1.593,78	2.310,87
ABA770	B.IV.2) Istituto Tesoriere	7.108.815,45	24.131.102,99	33.748.480,83	13.141.096,38
ABA780	B.IV.3) Tesoreria Unica	-	-	-	-
ABA790	B.IV.4) Conto corrente postale	188.690,80	185.429,74	270.188,05	239.586,40
ACZ999	C) RATEI E RISCONTI ATTIVI	31.893,95	-	9.083,28	419,42
ACA000	C.I) RATEI ATTIVI	-	-	-	-
ACA030	C.II) RISCONTI ATTIVI	31.893,95	-	9.083,28	419,42
ABC999	TOTALE ATTIVO (A+B+C)	159.953.373,74	150.734.393,40	177.096.232,45	223.147.415,91

Codice	Descrizione	2019	2020	2021	2022
ADZ999	D) CONTI D'ORDINE	24.773.206,19	26.958.595,18	22.987.582,43	25.228.524,68
ADA000	D.I) CANONI DI LEASING ANCORA DA PAGARE	-	-	-	-
ADA010	D.II) DEPOSITI CAUZIONALI	862.715,53	820.078,01	784.736,02	788.699,21
ADA020	D.III) BENI IN COMODATO	12.253.940,70	12.254.821,54	12.254.821,54	12.254.821,54
ADA030	D.IV) ALTRI CONTI D'ORDINE	11.656.549,96	13.883.695,63	9.948.024,87	12.185.003,93
PABCDE	TOTALE PASSIVO E PATRIMONIO NETTO (A+B+C+D+E)	159.953.373,74	150.734.393,40	177.096.232,45	223.147.415,91
PAZ999	A) PATRIMONIO NETTO	60.412.237,09	45.333.427,13	60.426.981,06	102.066.297,78
PAA000	A.I) FONDO DI DOTAZIONE	7.539.731,51	8.064.101,24	8.581.045,13	10.055.357,61
PAA010	A.II) FINANZIAMENTI PER INVESTIMENTI	47.075.436,96	50.727.412,74	50.597.706,29	89.213.548,90
PAA020	A.II.1) Finanziamenti per beni di prima dotazione	16.336.088,84	14.714.296,65	13.077.544,04	11.456.342,40
PAA030	A.II.2) Finanziamenti da Stato per investimenti	-	3.039.380,00	3.009.534,52	43.332.940,73
PAA040	A.II.2.a) Finanziamenti da Stato per investimenti - ex art. 20 legge 67/88	-	-	-	-
PAA050	A.II.2.b) Finanziamenti da Stato per investimenti - ricerca	-	-	-	-
PAA060	A.II.2.c) Finanziamenti da Stato per investimenti - altro	-	3.039.380,00	3.009.534,52	43.332.940,73
PAA070	A.II.3) Finanziamenti da Regione per investimenti	24.719.302,68	23.814.828,97	24.555.019,89	23.162.380,31
PAA080	A.II.4) Finanziamenti da altri soggetti pubblici per investimenti	26.077,26	108.055,98	752.824,85	593.580,27
PAA090	A.II.5) Finanziamenti per investimenti da rettifica contributi in conto esercizio	5.993.968,18	9.050.851,14	9.202.782,99	10.668.305,19
PAA100	A.III) RISERVE DA DONAZIONI E LASCITI VINCOLATI AD INVESTIMENTI	2.307.498,01	2.910.922,03	2.905.275,89	2.832.193,44
PAA110	A.IV) ALTRE RISERVE	524.370,21	-	1.229.570,21	973.944,00
PAA170	A.V) CONTRIBUTI PER RIPIANO PERDITE	3.339.952,39	-	-	1.899.315,90
PAA210	A.VI) UTILI (PERDITE) PORTATI A NUOVO	- 1.610.810,84	2.965.200,40	- 7.877.860,44	3.091.928,08
PAA220	A.VII) UTILE (PERDITA) D'ESERCIZIO	1.236.058,85	-19.334.209,28	4.991.243,98	- 5.999.990,15

Codice	Descrizione	2019	2020	2021	2022
PBZ999	B) FONDI PER RISCHI E ONERI	9.023.221,90	20.431.816,47	26.307.439,22	29.208.744,84
PBA000	B.I) FONDI PER IMPOSTE, ANCHE DIFFERITE	-	-	-	-
PBA010	B.II) FONDI PER RISCHI	4.741.768,04	14.408.916,44	15.210.440,41	15.780.295,44
PBA070	B.III) FONDI DA DISTRIBUIRE	-	-	-	-
PBA150	B.IV) QUOTE INUTILIZZATE CONTRIBUTI	1.345.032,54	4.285.910,13	5.220.107,92	5.366.676,61
PBA200	B.V) ALTRI FONDI PER ONERI E SPESE	2.936.421,32	1.736.989,90	5.876.890,89	8.061.772,79
PCZ999	C) TRATTAMENTO FINE RAPPORTO	3.227.991,16	2.692.889,08	2.745.851,07	2.497.603,24
PCA000	C.I) FONDO PER PREMI OPEROSITA' MEDICI SUMAI	3.227.991,16	2.692.889,08	2.745.851,07	2.497.603,24
PCA010	C.II) FONDO PER TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO DIPENDENTI	-	-	-	-
PDZ999	D) DEBITI	87.211.103,37	82.206.746,32	87.560.477,58	89.319.286,53
PDA000	D.I) DEBITI PER MUTUI PASSIVI	4.141.610,52	2.058.525,29	494.115,85	-
PDA002	1) entro l'anno	2.083.085,23	1.564.409,44	494.115,85	-
PDA006	2) oltre l'anno	2.058.525,29	494.115,85	-	-
PDA010	D.II) DEBITI V/STATO	6.197,61	2.186,27	3.097,03	6.470,79
PDA012	1) entro l'anno	6.197,61	2.186,27	3.097,03	6.470,79
PDA016	2) oltre l'anno	-	-	-	-
PDA070	D.III) DEBITI V/REGIONE O PROVINCIA AUTONOMA	3.327.908,30	1.950.050,96	1.943.809,71	2.574.180,73
PDA072	1) entro l'anno	3.327.908,30	1.950.050,96	1.943.809,71	2.574.180,73
PDA076	2) oltre l'anno	-	-	-	-
PDA130	D.IV) DEBITI V/COMUNI	1.685.955,88	1.542.942,10	1.324.043,51	1.151.437,87
PDA132	1) entro l'anno	1.685.955,88	1.542.942,10	1.324.043,51	1.151.437,87
PDA136	2) oltre l'anno	-	-	-	-
PDA140	D.V) DEBITI V/AZIENDE SANITARIE PUBBLICHE	1.346.151,18	1.228.748,92	1.738.799,80	4.278.410,67
PDA150	D.V.a) Debiti v/Aziende sanitarie pubbliche della Regione per spesa corrente e mobilità	-	-	-	-

Codice	Descrizione	2019	2020	2021	2022
PDA152	1) entro l'anno	-	-	-	-
PDA156	2) oltre l'anno	-	-	-	-
PDA170	D.V.b) Debiti v/Aziende sanitarie pubbliche della Regione - per finanziamento sanitario aggiuntivo corrente LEA	-	-	-	-
PDA172	1) entro l'anno	-	-	-	-
PDA176	2) oltre l'anno	-	-	-	-
PDA180	D.V.c) Debiti v/Aziende sanitarie pubbliche della Regione - per finanziamento sanitario aggiuntivo corrente extra LEA	-	-	-	-
PDA182	1) entro l'anno	-	-	-	-
PDA186	2) oltre l'anno	-	-	-	-
PDA210	D.V.d) Debiti v/Aziende sanitarie pubbliche della Regione - per altre prestazioni	1.132.040,80	1.077.815,25	1.577.837,93	1.824.394,98
PDA212	1) entro l'anno	1.132.040,80	1.077.815,25	1.577.837,93	1.824.394,98
PDA216	2) oltre l'anno	-	-	-	-
PDA220	D.V.e) Debiti v/Aziende sanitarie pubbliche della Regione per versamenti a patrimonio netto	-	-	-	-
PDA230	D.V.f) Debiti v/Aziende sanitarie pubbliche fuori Regione	214.110,38	150.933,67	160.961,87	2.454.015,69
PDA232	1) entro l'anno	214.110,38	150.933,67	160.961,87	2.454.015,69
PDA236	2) oltre l'anno	-	-	-	-
PDA240	D.VI) DEBITI V/ SOCIETA' PARTECIPATE E/O ENTI DIPENDENTI DELLA REGIONE	-	-	-	3.088,87
PDA242	1) entro l'anno	-	-	-	3.088,87
PDA246	2) oltre l'anno	-	-	-	-
PDA280	D.VII) DEBITI V/FORNITORI	54.332.633,25	50.737.844,71	57.844.655,86	49.703.190,35
PDA282	1) entro l'anno	54.332.633,25	50.737.844,71	57.844.655,86	49.703.190,35
PDA286	2) oltre l'anno	-	-	-	-
PDA310	D.VIII) DEBITI V/ISTITUTO TESORIERE	10.155,77	7.670,40	6.604,71	6.871,54
PDA312	1) entro l'anno	10.155,77	7.670,40	6.604,71	6.871,54

Codice	Descrizione	2019	2020	2021	2022
PDA316	2) oltre l'anno	-	-	-	-
PDA320	D.IX) DEBITI TRIBUTARI	7.157.387,09	7.111.603,50	7.105.945,09	9.420.174,75
PDA322	1) entro l'anno	7.157.387,09	7.111.603,50	7.105.945,09	9.420.174,75
PDA326	2) oltre l'anno	-	-	-	-
PDA350	D.X) Debiti v/altri finanziatori	-	-	-	-
PDA352	1) entro l'anno	-	-	-	-
PDA356	2) oltre l'anno	-	-	-	-
PDA370	D.XI) Debiti v/istituti previdenziali, assistenziali e sicurezza sociale	6.770.581,05	7.241.522,10	6.342.833,12	9.466.072,28
PDA372	1) entro l'anno	6.770.581,05	7.241.522,10	6.342.833,12	9.466.072,28
PDA376	2) oltre l'anno	-	-	-	-
PDA380	D.XII) Debiti v/altri	8.432.522,72	10.325.652,07	10.756.572,90	12.709.388,68
PDA382	1) entro l'anno	8.432.522,72	10.325.652,07	10.756.572,90	12.709.388,68
PDA386	2) oltre l'anno	-	-	-	-
PEZ999	E) RATEI E RISCONTI PASSIVI	78.820,22	69.514,40	55.483,52	55.483,52
PEA000	E.I) RATEI PASSIVI	-	-	-	-
PEA030	E.II) RISCONTI PASSIVI	78.820,22	69.514,40	55.483,52	55.483,52
PFZ999	F) CONTI D'ORDINE	24.773.206,19	26.958.595,18	22.987.582,43	25.228.524,68
PFA000	F.I) CANONI DI LEASING ANCORA DA PAGARE	-	-	-	-
PFA010	F.II) DEPOSITI CAUZIONALI	862.715,53	820.078,01	784.736,02	788.699,21
PFA020	F.III) BENI IN COMODATO	12.253.940,70	12.254.821,54	12.254.821,54	12.254.821,54
PFA030	F.IV) ALTRI CONTI D'ORDINE	11.656.549,96	13.883.695,63	9.948.024,87	12.185.003,93

Tabella 1 - Modello SP (Stato patrimoniale) ASL NO - anni 2019 - 2022

Ad una prima analisi dell'attivo del modello SP, risulta un incremento del "Totale attivo" (ABC999), a partire dagli anni 2021 e 2022:

- l'aggregato **A) Immobilizzazioni** non presenta variazioni rilevanti (i valori sono rappresentati già al netto del fondo ammortamento). Ciò significa che l'acquisizione di nuove immobilizzazioni negli anni è stata compensata dall'incremento del fondo ammortamento alimentato dalle quote annuali di ammortamento e dalla eventuale cessione di cespiti;
- l'aggregato **B) Attivo circolante** è soggetto a forti fluttuazioni nel corso di tutti gli anni. Il motivo principale delle notevoli differenze tra anni è causato principalmente dalle variazioni della voce **B.II) Crediti**. Tale voce è influenzata fortemente dalla presenza dei “Crediti v/Regione o Provincia autonoma”; in essi confluiscono tutti i crediti contabilizzati nell'anno verso la Regione Piemonte (i conti più impattanti sono i crediti per trasferimenti in c/esercizio entro l'anno, in cui rientra il finanziamento della quota capitaria ASL, crediti per contributi in c/esercizio vincolati entro l'anno e i crediti per trasferimenti in c/capitale per investimenti). Le valorizzazioni sono di conseguenza dipendenti dalla capacità della Regione Piemonte di erogare più o meno regolarmente i trasferimenti di cassa all'ASL. Si sottolinea, per l'anno 2021, un incremento dei crediti presenti a bilancio a seguito dell'assegnazione, da parte della regione, di ulteriori finanziamenti aggiuntivi per fronteggiare la pandemia Covid-19 che, al 31/12/2021, non risultano ancora incassati. Per quanto concerne l'anno 2022, si assiste ad un ulteriore incremento dei crediti v/Regione. In questa annualità è presente una duplice motivazione responsabile dell'aumento di due volte e mezzo l'ammontare dei crediti rispetto all'anno 2021: come per l'anno precedente, si assiste ad una maggiore presenza di assegnazioni e finanziamenti da parte della Regione sui contributi vincolati (somme pertanto destinati a specifici progetti e non rientranti quindi nel finanziamento indistinto), ma soprattutto risulta presente l'intera contabilizzazione dei crediti per finanziamenti per investimenti (per un totale di euro 40.493.995,57) derivanti dall'assegnazione con Deliberazione della Giunta Regionale n. 25-5186

del 14/06/2022, che ripartisce alle ASL le somme destinate ad investimenti definiti dal Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza.⁴⁴

La voce B.I) Rimanenze non presenta, nel corso degli anni, sostanziali variazioni, mentre la voce B.IV) Disponibilità liquide dipende chiaramente dalle fluttuazioni che avvengono sul saldo di tesoreria e quindi all'ammontare degli incassi e dei pagamenti effettuati nel corso dell'anno;

- l'aggregato C) Ratei e Risconti attivi è composto esclusivamente dai Risconti attivi calcolati e derivanti da canoni e quote di costi già contabilizzati e pagati interamente nell'anno di redazione del bilancio;
- l'aggregato D) Conti d'ordine è composto dai depositi cauzionali e beni in comodato, che non subiscono scostamenti importanti nel corso degli anni.

In maniera identica a quanto rappresentato negli aggregati che compongono l'attivo, anche il "Totale passivo e patrimonio netto" (PABCDE) presenta incrementi negli anni 2021 e 2022:

- partendo dall'aggregato A) Patrimonio netto, risultano forti differenze, rispetto all'andamento naturale del raggruppamento, negli anni 2020 e 2022. Per l'anno 2020, la riduzione del valore del patrimonio netto rispetto all'anno precedente è determinata principalmente dalla contabilizzazione della perdita d'esercizio registrata nell'anno alla voce A.VII) Utile (perdita) d'esercizio, primo anno di pandemia Covid-19, che ammonta ad euro 19.334.209,28. In merito all'anno 2022, si richiama quanto già citato per la voce B.II) Crediti: avendo contabilizzato le assegnazioni in c/capitale relative al PNRR, risulta un contestuale incremento della voce A.II) Finanziamenti da Stato per investimenti (trattandosi di un trasferimento erogato direttamente dalla Regione, è stato contabilizzato un credito v/Regione – dare - a contributo – avere);
- nell'aggregato B) Fondi per Rischi e oneri si segnala, per quanto concerne la voce B.II) Fondi per rischi, un notevole incremento dalla

⁴⁴ Il dettaglio delle attività relative alle Missioni e Componenti a cui fa riferimento la somma assegnata per il PNRR è presentato nel Capitolo 3.

consistenza del fondo a partire dall'esercizio 2020 a seguito delle indicazioni regionali che hanno disposto, attraverso le linee guida per la redazione del bilancio 2020, l'accantonamento prudenziale di una quota pari al differenziale tra il 90% del budget assegnato alle strutture private e convenzionate e la valorizzazione delle prestazioni erogate nel 2020 dalle strutture (che, causa pandemia, hanno subito una forte contrazione per della specialistica ambulatoriale, a seguito della sospensione delle visite) che ammonta ad euro 6.177.867,45;⁴⁵

- l'aggregato **C) Trattamento di fine rapporto**, utilizzato esclusivamente per erogare il premio operosità in caso di cessazione dell'attività ai medici SUMAI (voce C.I) Fondo per premi operosità medici, dedicato a specialisti, psicologi e biologi) convenzionati in ASL NO, non presenta evidenti scostamenti nel corso dei quattro anni analizzati. Si segnala che l'azienda, ai fini del trattamento di fine rapporto dei dipendenti, versa direttamente all'ente previdenziale (INPS) le quote mensili destinate. Sarà quindi l'ente previdenziale ad erogare direttamente al dipendente cessato il TRF;
- nell'aggregato **D) Debiti** si segnala, alla voce D.I) Debiti per mutui passivi, il progressivo decremento del debito a seguito dell'estinzione, negli anni 2021 e 2022, di due contratti di mutuo ventennale sottoscritti con un istituto di credito e destinati al ripiano delle perdite di inizio 2000. L'azienda non ha contratto ulteriori mutui nel corso degli ultimi anni, risulta pertanto, nell'esercizio 2022, estinto completamente il debito per mutui passivi.

Un'importante voce presente in questo aggregato è rappresentata dai D.VII) Debiti v/fornitori: all'interno sono contabilizzati tutti i debiti relativi all'acquisto di beni e servizi forniti da soggetti privati. Nell'anno 2022 si rileva un minore ammontare di tali debiti, significa pertanto che, dato un identico livello di costi sostenuti per acquistare beni e servizi, l'azienda ha ridotto le passività verso fornitori effettuando maggiori pagamenti. Come si vedrà successivamente, quando verranno illustrati gli

⁴⁵ v. Deliberazione del Direttore generale n. 395 del 26/07/2021 "Bilancio consuntivo ASL NO esercizio 2020" – Relazione del Direttore generale, pag. 71

indici calcolati, esiste un indicatore di tempestività dei pagamenti (pubblicato sul sito istituzionale ai sensi dell'art. 33 del D. Lgs. 33/2013), calcolato esclusivamente sulle fatture pagate, che riporta i tempi medi di pagamento (trimestralmente e annualmente) relativi agli acquisti di beni, servizi, forniture e prestazioni professionali;

- l'aggregato **E) Ratei e Risconti attivi** è composto esclusivamente dai Risconti passivi calcolati e derivanti da canoni e quote di ricavi già contabilizzati e incassati interamente nell'anno di redazione del bilancio;
- l'aggregato **F) Conti d'ordine** è composto, per gli stessi importi presenti nell'attivo, dai depositi cauzionali e beni in comodato, che non subiscono scostamenti importanti nel corso degli anni.

Il modello CE (Conto economico), redatto in forma scalare e sempre comparato nei quattro anni di analisi, presenta i seguenti dati:

Codice	Descrizione	2019	2020	2021	2022
AZ9999	Totale valore della produzione (A)	603.801.399,48	591.527.256,02	640.869.740,80	673.401.273,69
AA0010	A.1) Contributi in c/esercizio	535.592.558,26	537.231.490,95	566.465.752,97	583.060.819,32
AA0020	A.1.A) Contributi da Regione o Prov. Aut. per quota F.S. regionale	533.170.924,92	533.083.811,97	553.236.240,03	579.627.151,73
AA0050	A.1.B) Contributi c/esercizio (extra fondo)	2.401.609,58	3.887.982,04	13.229.512,94	3.207.811,71
AA0070	A.1.B.1.1) Contributi da Regione o Prov. Aut. (extra fondo) vincolati	-	1.314.054,07	604.253,75	251.708,27
AA0080	A.1.B.1.2) Contributi da Regione o Prov. Aut. (extra fondo) - Risorse aggiuntive da bilancio regionale a titolo di copertura LEA	-	-	-	-
AA0090	A.1.B.1.3) Contributi da Regione o Prov. Aut. (extra fondo) - Risorse aggiuntive da bilancio regionale a titolo di copertura extra LEA	-	-	-	-
AA0100	A.1.B.1.4) Contributi da Regione o Prov. Aut. (extra fondo) - Altro	2.362.986,92	2.335.908,61	2.072.493,06	2.363.006,38

Codice	Descrizione	2019	2020	2021	2022
AA0110	A.1.B.2) Contributi da Aziende sanitarie pubbliche della Regione o Prov. Aut. (extra fondo)	18.622,66	76.000,00	104.479,00	158.717,56
AA0140	A.1.B.3) Contributi da altri soggetti pubblici (extra fondo)	20.000,00	162.019,36	10.448.287,13	434.379,50
AA0180	A.1.C) Contributi c/esercizio per ricerca	395,80	-	-	-
AA0190	A.1.C.1) Contributi da Ministero della Salute per ricerca corrente	-	-	-	-
AA0200	A.1.C.2) Contributi da Ministero della Salute per ricerca finalizzata	-	-	-	-
AA0210	A.1.C.3) Contributi da Regione ed altri soggetti pubblici per ricerca	395,80	-	-	-
AA0220	A.1.C.4) Contributi da privati per ricerca	-	-	-	-
AA0230	A.1.D) Contributi c/esercizio da privati	19.627,96	259.696,94	-	225.855,88
AA0240	A.2) Rettifica contributi c/esercizio per destinazione ad investimenti	2.277.425,44	4.210.672,10	1.392.784,35	2.871.067,99
AA0270	A.3) Utilizzo fondi per quote inutilizzate contributi vincolati di esercizi precedenti	2.553.319,93	315.618,44	2.134.673,89	2.253.207,74
AA0320	A.4) Ricavi per prestazioni sanitarie e sociosanitarie a rilevanza sanitaria	54.340.036,08	46.776.609,60	53.178.095,91	59.772.585,33
AA0330	A.4.A) Ricavi per prestazioni sanitarie e sociosanitarie a rilevanza sanitaria erogate a soggetti pubblici	33.733.131,69	27.241.196,23	30.014.724,07	32.600.237,47
AA0670	A.4.B) Ricavi per prestazioni sanitarie erogate in regime di intramoenia	3.197.622,50	2.349.969,76	3.040.120,06	3.341.076,06
AA0675	A.4.C) Ricavi per prestazioni sanitarie e sociosanitarie - altro	17.409.281,89	17.185.443,61	20.123.251,78	23.831.271,80
AA0750	A.5) Concorsi, recuperi e rimborsi	1.941.467,18	2.201.487,67	10.830.125,19	21.166.336,69
AA0940	A.6) Compartecipazione alla spesa per prestazioni sanitarie (Ticket)	6.056.412,10	3.465.361,34	3.619.296,10	3.911.721,41
AA0980	A.7) Quota contributi c/capitale imputata all'esercizio	3.876.836,65	4.182.784,52	4.729.759,93	5.136.744,33
AA1050	A.8) Incrementi delle immobilizzazioni per lavori interni	-	-	-	-
AA1060	A.9) Altri ricavi e proventi	1.718.194,72	1.564.575,60	1.304.821,16	970.926,86
BZ9999	Totale costi della produzione (B)	603.440.869,60	602.506.421,95	631.579.809,99	677.360.555,66

Codice	Descrizione	2019	2020	2021	2022
BA0010	B.1) Acquisti di beni	52.232.870,05	58.987.106,68	63.359.377,63	91.322.601,72
BA0020	B.1.A) Acquisti di beni sanitari	50.276.527,25	57.950.563,03	62.211.215,16	90.259.463,89
BA0310	B.1.B) Acquisti di beni non sanitari	1.956.342,80	1.036.543,65	1.148.162,47	1.063.137,83
BA0400	B.2.A) Acquisti servizi sanitari	424.111.295,82	399.448.945,88	416.897.608,88	431.439.717,88
BA0410	B.2.A.1) Acquisti servizi sanitari per medicina di base	35.728.179,06	37.844.106,76	39.168.225,02	38.133.678,52
BA0490	B.2.A.2) Acquisti servizi sanitari per farmaceutica	44.009.970,68	41.946.800,16	41.764.395,45	42.957.408,85
BA0530	B.2.A.3) Acquisti servizi sanitari per assistenza specialistica ambulatoriale	61.338.047,27	51.885.621,26	60.596.907,47	64.597.751,55
BA0640	B.2.A.4) Acquisti servizi sanitari per assistenza riabilitativa	1.454.457,84	1.305.270,92	1.399.859,69	1.357.929,86
BA0700	B.2.A.5) Acquisti servizi sanitari per assistenza integrativa	5.437.899,37	5.566.182,11	5.221.474,65	5.170.681,22
BA0750	B.2.A.6) Acquisti servizi sanitari per assistenza protesica	3.262.793,23	2.882.828,97	2.880.685,24	3.465.397,53
BA0800	B.2.A.7) Acquisti servizi sanitari per assistenza ospedaliera	178.161.230,13	168.951.940,11	168.648.846,42	174.193.503,05
BA0900	B.2.A.8) Acquisto prestazioni di psichiatria residenziale e semiresidenziale	3.283.889,39	2.960.743,40	2.948.931,97	2.841.870,51
BA0960	B.2.A.9) Acquisto prestazioni di distribuzione farmaci File F	40.829.756,75	40.898.680,79	41.795.849,05	42.987.818,72
BA1030	B.2.A.10) Acquisto prestazioni termali in convenzione	355.982,55	293.588,39	97.740,88	145.812,65
BA1090	B.2.A.11) Acquisto prestazioni di trasporto sanitario	1.528.543,29	1.563.839,26	1.393.161,18	1.525.170,00
BA1140	B.2.A.12) Acquisto prestazioni Socio-Sanitarie a rilevanza sanitaria	39.317.128,90	34.586.094,29	36.169.210,58	39.375.672,29
BA1200	B.2.A.13) Compartecipazione al personale per att. libero-prof. (intramoenia)	2.049.010,99	1.599.370,53	2.026.355,66	2.174.262,49
BA1280	B.2.A.14) Rimborsi, assegni e contributi sanitari	3.313.948,52	2.185.658,93	3.234.653,34	3.106.989,76
BA1350	B.2.A.15) Consulenze, Collaborazioni, Interinale e altre prestazioni di lavoro sanitarie e sociosanitarie	974.446,05	2.075.032,16	5.892.721,34	5.163.566,62
BA1490	B.2.A.16) Altri servizi sanitari e sociosanitari a rilevanza sanitaria	3.066.011,80	2.903.187,84	3.658.590,94	4.242.204,26

Codice	Descrizione	2019	2020	2021	2022
BA1550	B.2.A.17) Costi per differenziale tariffe TUC	-	-	-	-
BA1560	B.2.B) Acquisti di servizi non sanitari	13.763.817,11	14.473.311,05	15.082.845,75	16.997.729,72
BA1570	B.2.B.1) Servizi non sanitari	13.472.501,28	14.301.621,47	14.919.653,31	16.731.526,46
BA1750	B.2.B.2) Consulenze, Collaborazioni, Interinale e altre prestazioni di lavoro non sanitarie	220.823,27	145.076,24	152.388,63	217.346,60
BA1880	B.2.B.3) Formazione (esternalizzata e non)	70.492,56	26.613,34	10.803,81	48.856,66
BA1910	B.3) Manutenzione e riparazione (ordinaria esternalizzata)	3.676.033,84	3.690.804,89	3.936.352,06	3.900.836,12
BA1990	B.4) Godimento di beni di terzi	6.840.745,14	6.894.156,23	7.729.516,21	7.844.902,94
BA2080	Totale Costo del personale	93.640.107,23	98.026.006,23	100.296.183,09	103.031.196,84
BA2110	B.5.A) Costo del personale dirigente medico	32.782.311,19	33.152.338,44	32.790.175,60	31.719.579,36
BA2150	B.5.B) Costo del personale dirigente non medico	2.644.297,48	2.530.548,68	2.565.296,85	2.595.057,41
BA2190	B.5.C) Costo del personale comparto ruolo sanitario	39.914.960,13	43.250.899,65	43.823.744,67	46.373.427,90
BA2425	B.5.D) Personale dirigente altri ruoli	1.074.341,54	1.113.368,56	994.279,81	1.024.650,70
BA2465	B.5.E) Personale comparto altri ruoli	17.224.196,89	17.978.850,90	20.122.686,16	21.318.481,47
BA2500	B.9) Oneri diversi di gestione	1.945.598,80	1.935.399,45	2.179.574,67	2.844.610,33
BA2560	Totale Ammortamenti	5.027.720,47	5.371.273,17	5.937.831,53	6.391.042,61
BA2570	B.10) Ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali	399.626,69	400.477,89	442.474,06	529.913,78
BA2590	B.12) Ammortamento dei fabbricati	3.725.127,67	3.805.204,48	3.901.695,15	3.969.733,34
BA2620	B.13) Ammortamenti delle altre immobilizzazioni materiali	902.966,11	1.165.590,80	1.593.662,32	1.891.395,49
BA2630	B.14) Svalutazione delle immobilizzazioni e dei crediti	33.141,95	230.916,54	4.625,91	3.875,22
BA2660	B.15) Variazione delle rimanenze	955.425,94	1.706.000,10	74.486,42	1.395.612,96
BA2670	B.15.A) Variazione rimanenze sanitarie	544.697,18	2.753.635,84	274.872,32	1.343.307,75
BA2680	B.15.B) Variazione rimanenze non sanitarie	410.728,76	1.047.635,74	349.358,74	52.305,21
BA2690	B.16) Accantonamenti dell'esercizio	3.124.965,13	15.154.501,93	16.081.407,84	12.188.429,32
BA2700	B.16.A) Accantonamenti per rischi	880.098,46	10.619.633,67	8.535.611,95	6.020.633,10

Codice	Descrizione	2019	2020	2021	2022
BA2760	B.16.B) Accantonamenti per premio di operosità (SUMAI)	256.298,57	246.369,79	238.866,08	230.066,91
BA2770	B.16.C) Accantonamenti per quote inutilizzate di contributi vincolati	962.827,21	3.293.749,95	3.165.135,81	2.410.368,62
BA2820	B.16.D) Altri accantonamenti	1.025.740,89	994.748,52	4.141.794,00	3.527.360,69
AB0000	DIFF. TRA VALORE E COSTI DELLA PRODUZIONE (A - B)	360.529,88	-10.979.165,93	9.289.930,81	-3.959.281,97
CZ9999	Totale proventi e oneri finanziari (C)	- 335.771,03	- 220.266,48	- 97.463,95	- 16.842,12
CA0055	1) Interessi attivi ed altri proventi finanziari	0,16	-	0,10	0,07
CA0155	2) Interessi passivi ed altri oneri finanziari	335.771,19	220.266,48	97.464,05	16.842,19
DZ9999	Totale rettifiche di valore di attività finanziarie (D)	-	-	-	-
DA0010	D.1) Rivalutazioni	-	-	-	-
DA0020	D.2) Svalutazioni	-	-	-	-
EZ9999	Totale proventi e oneri straordinari (E)	8.467.685,96	- 622.209,78	3.319.237,82	5.725.895,01
EA0010	E.1) Proventi straordinari	9.387.170,69	780.544,15	5.249.533,07	6.716.947,44
EA0020	E.1.A) Plusvalenze	50,00	6.953,75	26.851,95	3.364,07
EA0030	E.1.B) Altri proventi straordinari	9.387.120,69	773.590,40	5.222.681,12	6.713.583,37
EA0260	E.2) Oneri straordinari	919.484,73	1.402.753,93	1.930.295,25	991.052,43
EA0270	E.2.A) Minusvalenze	-	4.433,12	26.858,36	364,07
EA0280	E.2.B) Altri oneri straordinari	919.484,73	1.398.320,81	1.903.436,89	990.688,36
XA0000	Risultato prima delle imposte (A - B +/- C +/- D +/- E)	8.492.444,81	-11.821.642,19	12.511.704,68	1.749.770,92
YZ9999	Totale imposte e tasse	7.256.385,96	7.512.567,09	7.520.460,70	7.749.761,07
YA0010	Y.1) IRAP	7.086.385,96	7.342.567,09	7.394.472,70	7.619.761,07
YA0020	Y.1.A) IRAP relativa a personale dipendente	6.293.155,89	6.528.238,21	6.580.292,00	6.880.600,19
YA0030	Y.1.B) IRAP relativa a collaboratori e personale assimilato a lavoro dipendente	586.694,87	628.777,68	620.986,83	532.221,96
YA0040	Y.1.C) IRAP relativa ad attività di libera professione (intramoenia)	206.535,20	185.551,20	193.193,87	206.938,92
YA0050	Y.1.D) IRAP relativa ad attività commerciale	-	-	-	-

Codice	Descrizione	2019	2020	2021	2022
YA0060	Y.2) IRES	170.000,00	170.000,00	125.988,00	130.000,00
YA0090	Y.3) Accantonamento a F.do Imposte (Accertamenti, condoni, ecc.)	-	-	-	-
ZZ9999	RISULTATO DI ESERCIZIO	1.236.058,85	-19.334.209,28	4.991.243,98	-5.999.990,15

Tabella 2 - Modello CE (Conto economico) - ASL NO - anni 2019 - 2022

Il modello CE (Conto economico), verrà analizzato nel presente paragrafo per macro-aggregati, evidenziando le principali voci e solo i maggiori scostamenti rilevati:

- confrontando i diversi anni, il **Valore della produzione (A)** presenta notevoli differenze per ogni singola annualità. La principale voce (che compone in media il 90% dei ricavi totali) è la **A.1) Contributi in c/esercizio**, al cui interno vengono contabilizzati i fondi assegnati dalla Regione alle aziende sanitarie per finanziare l'attività istituzionale (es. finanziamento indistinto, funzioni di pronto soccorso, gli importi dei contributi non rientranti nel riparto delle disponibilità finanziarie per il SSN assegnati da Regione, Ministero della Salute e da altri soggetti pubblici, inclusi i contributi dell'Unione Europea e le risorse derivanti dal gettito di fiscalità regionale, i fondi erogati per l'attività di ricerca e i contributi erogati da privati). È evidente come una qualsiasi variazione in termini di maggior o minor finanziamento da parte della Regione all'azienda sanitaria possa incidere in maniera decisa sull'ammontare di questa voce. L'incremento a cui si assiste nel corso degli anni (in particolare dal 2020) è dovuto all'aumento della quota capitaria destinata ad ASL NO (euro 490.340.777,59 nel 2020, euro 518.040.605,91 nel 2021 ed euro 540.402.028,99 nel 2022) per il finanziamento indistinto dell'attività istituzionale. La voce **A.2) Rettifica contributi in c/esercizio per destinazione ad investimenti** viene posta a storno di ricavo e rappresenta la quota relativa al finanziamento in c/esercizio che è stata utilizzata per effettuare investimenti nel corso dell'anno. Il suo valore varia quindi in base alla dimensione e quantità degli investimenti

autofinanziati effettuati nel corso dell'anno. Dopo una flessione nell'anno 2021 si rileva un aumento dell'utilizzo di risorse correnti nel corso del 2022. Per le restanti voci (descritte in dettaglio nel capitolo 2), si rilevano minori scostamenti, che verranno dettagliati nel paragrafo relativo alla riclassificazione del CE;

- in merito ai **Costi della produzione (B)**, si evidenzia come il totale dell'aggregato risulti in continuo aumento a partire dall'anno 2020. Le motivazioni sono assolutamente riconducibili alla gestione economica dell'emergenza pandemica, nella quale le aziende sanitarie si sono trovate a dover intervenire con prontezza, sostenendo inizialmente tutti i costi relativi al maggior approvvigionamento di beni e servizi (che, inoltre, hanno subito un aumento dei prezzi generalizzato) direttamente impiegati nella lotta al Covid-19. Un ulteriore fattore di disturbo è stato fornito sicuramente dalla guerra in Ucraina, che ha portato ad un forte incremento dei prezzi dei beni e dei costi relativi alle utenze.

Nello specifico, le voci di bilancio che maggiormente hanno risentito di tali influenze sono la voce **B.1) Acquisti di beni** (i prodotti farmaceutici ed emoderivati risultano incrementati, soprattutto a seguito del passaggio all'ASL NO, in qualità di capofila, della gestione regionale degli acquisti di emoderivati da distribuire alle aziende sanitarie della Regione. Il saldo di tale gestione risulta fortemente in perdita, in quanto la Regione Piemonte, non disponendo di una raccolta di sangue sufficiente per la produzione di farmaci emoderivati, è costretta ad acquistarne dalla vicina Regione Lombardia, generando quindi una gestione in perdita che nel 2022 si attesta ad euro 4.479.579,78)⁴⁶. La voce **B.2.A) Acquisti sanitari** racchiude all'interno molte e diversificate tipologie di costi (rappresenta infatti circa il 60% del totale dei costi) ed è composta, in linea generale, da tutti i servizi sanitari esternalizzati dall'azienda sanitaria (es. medici convenzionati, farmaceutica convenzionata, assistenza specialistica e ospedaliera verso altre aziende sanitarie e istituti privati, assistenza

⁴⁶ La gestione CRCC (Centro Regionale di Coordinamento e Compensazione) viene illustrata nella Relazione del Direttore generale all'interno della Deliberazione del Direttore generale n. 338 del 20/06/2023 "Bilancio consuntivo ASL NO esercizio 2022"

protesica, ecc.). Si rileva una leggera flessione dei costi per servizi sanitari assistenziali nel 2020 a causa della riduzione di prestazioni specialistiche avute nel corso dei primi lockdown, compensati però da un incremento del costo per le consulenze (voce che verrà approfondita in fase di riclassificazione CE e analisi del costo del personale) e da diversi incrementi tariffari applicati nel corso della pandemia a remunerazione delle prestazioni aggiuntive riconducibili al Covid-19 effettuate da residenze sanitarie per anziani, pazienti psichiatrici e case di cura private. A partire dal 2022, a seguito della chiusura dello stato di emergenza sanitaria, le prestazioni sanitarie sono tornate ad essere erogate ai livelli quantitativi ante pandemia.

Proseguendo nell'analisi delle voci presenti in CE Ministeriale, va sicuramente menzionato il Costo totale del personale: in questa voce è ricondotto il costo del personale del comparto (sanitario, amministrativo, tecnico e professionale) e quello del personale dirigente. Va specificato, però, che il valore di questa singola voce non rappresenta il totale del costo del personale dell'azienda sanitaria: come si potrà meglio comprendere in fase di riclassificazione di bilancio, a questa voce deve necessariamente essere aggiunto anche il costo sostenuto per i medici convenzionati, quello per i contratti di consulenza, collaborazione e lavoro interinale e l'IRAP versata (le aziende sanitarie si avvalgono del metodo retributivo). Il risultato ottenuto sommando queste ulteriori voci permette inoltre di verificare il rispetto del tetto di spesa per il personale stabilito dalla Regione Piemonte.⁴⁷

Al momento, si conferma quanto rilevato dal modello CE, ovvero un incremento costante nel corso del quadriennio (da euro 93.640.107,23 ad euro 103.031.196,84).

In merito alle voci che fanno riferimento agli ammortamenti (B.10, B.11, B.12 e B.13) si rileva un incremento graduale delle quote di ammortamento, segno che sono entrate in Stato patrimoniale nuove acquisizioni nel corso degli anni. Ciò risulta confermato anche da quanto

⁴⁷ Con Deliberazione della Giunta, la Regione fornisce indicazioni per i Piani triennali dei fabbisogni di personale e autorizza i tetti di spesa relativi alle assunzioni per ogni singola ASL

rileva il modello SP alla voce A) Immobilizzazioni. Attraverso il calcolo degli indici, sarà possibile individuare anche il grado di ammortamento delle immobilizzazioni aziendali.

Si segnala, alla voce B.16) Accantonamenti dell'esercizio, l'aumento, a partire dall'esercizio 2020, delle quote di accantonamento destinate al fondo rischi e oneri (come specificato nell'analisi del modello SP, la Regione ha disposto, in maniera prudenziale un accantonamento a fondo verso le strutture private e convenzionate). L'accantonamento per rischi è composto inoltre dalle quote destinate a fondo per soccombenza cause civili e rischi legali;

- i **Proventi e oneri finanziari (C)** derivano da operazioni puramente finanziarie. Alla voce C.1) Interessi attivi ed altri proventi finanziari risultano contabilizzati esclusivamente gli interessi attivi maturati nel corso dell'esercizio sul conto di tesoreria unica detenuto presso la Banca d'Italia. Alla voce C.2) Interessi passivi ed altri oneri finanziari sono inclusi gli interessi passivi applicati nel piano di ammortamento di due mutui ventennali e, per gli anni 2019 e 2020, dagli interessi relativi all'utilizzo dell'anticipazione di tesoreria (a seguito di erogazioni di cassa insufficienti da parte della Regione, l'ASL ha utilizzato in determinati periodi dell'esercizio l'anticipazione di cassa accordata con l'istituto tesoriere, utilizzabile fino ad 1/12 del Valore della produzione inserito nel bilancio di previsione dell'anno in corso, per eseguire i pagamenti verso fornitori e altri soggetti). Il costante decremento degli oneri finanziari è infatti determinato dalla riduzione degli interessi sui mutui ancora aperti (cessati al 31/12/2021 e al 30/06/2022) e dalla completa interruzione, a partire dal 2021, dell'utilizzo dell'anticipazione di cassa aperta presso il tesoriere (a seguito di una migliorata frequenza nell'erogazione dei trasferimenti di cassa da parte della Regione);
- non risultano **Rettifiche di valore di attività finanziarie (D)**, in quanto la detenzione di titoli e attività finanziarie non rientra nell'attività istituzionale prevista per le aziende sanitarie;

- in merito ai **Proventi e oneri straordinari (E)**, si segnala che, alla voce **E.1.B) Altri proventi straordinari**, risultano, per gli anni 2019,2021 e 2022, numerose assegnazioni regionali contabilizzate nei “proventi da esercizi pregressi”: esse sono composte da tutti i finanziamenti regionali che, pur essendo stati assegnati in anni precedenti, vengono trattenuti dalla GSA presso la Regione ed erogati in annualità successive. Per tale motivazione vengono ricondotte e contabilizzate nei proventi straordinari (in quanto poste non di competenza dell’esercizio in corso);
- le **Imposte e Tasse (Y)** non rilevano forti scostamenti nelle quattro annualità. La voce che incide maggiormente è l’**IRAP (Y.1)** che è totalmente dipendente dalla quantità di personale in forza nell’azienda. La voce **Y.2) IRES** è composta esclusivamente dall’IRES commerciale versata annualmente su fabbricati e terreni che non sono utilizzati per l’attività istituzionali dell’azienda (es. fabbricati affittati o non utilizzati);
- si giunge, infine, al **Risultato d’esercizio**. Gli anni 2019 e 2021 chiudono con un utile d’esercizio, mentre gli anni 2020 e 2022 chiudono in perdita.

In fase di riclassificazione del modello CE, verrà proposta una diversa chiave di lettura rispetto all’analisi appena svolta, al fine di individuare ulteriori criticità e fornire maggiori informazioni sul risultato d’esercizio aziendale.

4.1.2 Il modello CE COVID

Con il Decreto “Cura Italia” (D.L. n. 18 del 17 marzo 2020) viene stabilito che le Regioni dispongano delle risorse aggiuntive stanziare dal decreto stesso, obbligando quest’ultime, altresì, a tenere un centro di costo dedicato al fine della corretta distinzione delle risorse destinate all’emergenza pandemica. Viene quindi comunicato alle aziende sanitarie locali, da parte della Regione, l’istituzione di un nuovo modello da utilizzare per la rendicontazione dei ricavi e dei costi imputabili al Covid-19: il modello CE COVID. Le ASL, attraverso le scritture contabili, hanno così creato specifici centri di costo sulle quali contabilizzare le componenti economiche positive o negative relative all’emergenza pandemica.

Nel modello CE COVID vengono pertanto inseriti: i ricavi derivanti da finanziamenti in c/esercizio destinati alla copertura dei costi sostenuti per la pandemia, i costi relativi all'acquisto di beni e servizi direttamente imputati in fase di iscrizione delle fatture alla gestione Covid-19 (oltre ai costi riciclati, ovvero l'imputazione proporzionale dei costi utilizzati per gestione ordinaria dell'attività istituzionale anche sulla gestione Covid-19 come, per esempio, utenze, lavanderia, pulizie, ecc.), costi per prestazioni ospedaliere da altre aziende sanitarie e da privati accreditati e i costi del personale (comprensivi di oneri e IRAP) specificatamente assunto per fronteggiare l'emergenza.

Per il triennio che va dal 2020 al 2022, il CE COVID presenta i seguenti dati:

Codice	Descrizione	2020	2021	2022
AZ9999	Totale valore della produzione (A)	15.927.313,16	23.484.786,54	4.109.205,71
AA0010	A.1) Contributi in c/esercizio	15.800.053,66	21.158.044,29	2.554.284,49
AA0020	A.1.A) Contributi da Regione o Prov. Aut. per quota F.S. regionale	14.676.747,63	10.373.005,54	2.408.646,93
AA0050	A.1.B) Contributi c/esercizio (extra fondo)	1.123.306,03	10.785.038,75	145.637,56
AA0070	A.1.B.1.1) Contributi da Regione o Prov. Aut. (extra fondo) vincolati	1.123.306,03	-	-
AA0080	A.1.B.1.2) Contributi da Regione o Prov. Aut. (extra fondo) - Risorse aggiuntive da bilancio regionale a titolo di copertura LEA	-	-	-
AA0090	A.1.B.1.3) Contributi da Regione o Prov. Aut. (extra fondo) - Risorse aggiuntive da bilancio regionale a titolo di copertura extra LEA	-	-	-
AA0100	A.1.B.1.4) Contributi da Regione o Prov. Aut. (extra fondo) - Altro	-	-	-
AA0110	A.1.B.2) Contributi da Aziende sanitarie pubbliche della Regione o Prov. Aut. (extra fondo)	-	59.479,00	40.587,56
AA0140	A.1.B.3) Contributi da Ministero della Salute e da altri soggetti pubblici (extra fondo)	-	10.725.559,75	105.050,00
AA0180	A.1.C) Contributi c/esercizio per ricerca	-	-	-
AA0190	A.1.C.1) Contributi da Ministero della Salute per ricerca corrente	-	-	-
AA0200	A.1.C.2) Contributi da Ministero della Salute per ricerca finalizzata	-	-	-
AA0210	A.1.C.3) Contributi da Regione ed altri soggetti pubblici per ricerca	-	-	-
AA0220	A.1.C.4) Contributi da privati per ricerca	-	-	-
AA0230	A.1.D) Contributi c/esercizio da privati	-	-	-
AA0240	A.2) Rettifica contributi c/esercizio per destinazione ad investimenti	- 1.031.665,85	- 7.691,30	- 9.094,20

Codice	Descrizione	2020	2021	2022
AA0270	A.3) Utilizzo fondi per quote inutilizzate contributi finalizzati e vincolati di esercizi precedenti	-	1.645.673,94	1.471.199,26
AA0320	A.4) Ricavi per prestazioni sanitarie e sociosanitarie a rilevanza sanitaria	964.544,27	49.891,68	4.883,04
AA0330	A.4.A) Ricavi per prestazioni sanitarie e sociosanitarie a rilevanza sanitaria erogate a soggetti pubblici	548.891,07	-	-
AA0610	A.4.B) Ricavi per prestazioni sanitarie e sociosanitarie a rilevanza sanitaria erogate da privati v/residenti Extraregione in compensazione (mobilità attiva)	174.607,20	-	-
AA0660	A.4.C) Ricavi per prestazioni sanitarie e sociosanitarie a rilevanza sanitaria erogate a privati	241.046,00	49.891,68	4.883,04
AA0750	A.5) Concorsi, recuperi e rimborsi	194.381,08	638.867,93	87.933,12
AA0940	A.6) Compartecipazione alla spesa per prestazioni sanitarie (Ticket)	-	-	-
AA0980	A.7) Quota contributi c/capitale imputata all'esercizio	-	-	-
AA1050	A.8) Incrementi delle immobilizzazioni per lavori interni	-	-	-
AA1060	A.9) Altri ricavi e proventi	-	-	-
BZ9999	Totale costi della produzione (B)	30.490.377,39	40.202.222,15	18.932.563,87
BA0010	B.1) Acquisti di beni	5.987.262,36	6.779.473,79	2.427.494,74
BA0020	B.1.A) Acquisti di beni sanitari	5.882.608,00	6.737.137,79	2.424.482,89
BA0310	B.1.B) Acquisti di beni non sanitari	104.654,36	42.336,00	3.011,85
BA0390	B.2) Acquisti di servizi	10.609.626,77	18.377.219,67	10.155.698,94
BA0400	B.2.A) Acquisti servizi sanitari	9.302.128,23	16.607.865,16	8.720.034,37
BA0410	B.2.A.1) Acquisti servizi sanitari per medicina di base	1.290.354,37	3.130.398,83	1.999.157,58
BA0490	B.2.A.2) Acquisti servizi sanitari per farmaceutica	-	300.477,04	838.081,56
BA0530	B.2.A.3) Acquisti servizi sanitari per assistenza specialistica ambulatoriale	17.568,42	298.000,75	301.110,07
BA0640	B.2.A.4) Acquisti servizi sanitari per assistenza riabilitativa	-	-	-
BA0700	B.2.A.5) Acquisti servizi sanitari per assistenza integrativa	-	-	-
BA0750	B.2.A.6) Acquisti servizi sanitari per assistenza protesica	-	-	-
BA0800	B.2.A.7) Acquisti servizi sanitari per assistenza ospedaliera	6.582.722,00	7.367.717,95	2.705.515,26
BA0900	B.2.A.8) Acquisto prestazioni di psichiatria residenziale e semiresidenziale	-	5.832,78	-
BA0960	B.2.A.9) Acquisto prestazioni di distribuzione farmaci File F	-	130.540,99	326.015,79
BA1030	B.2.A.10) Acquisto prestazioni termali in convenzione	-	-	-
BA1090	B.2.A.11) Acquisto prestazioni di trasporto sanitario	26.104,71	29.334,19	11.264,10
BA1140	B.2.A.12) Acquisto prestazioni Socio-Sanitarie a rilevanza sanitaria	168.480,00	474.014,30	258.847,91

Codice	Descrizione	2020	2021	2022
BA1200	B.2.A.13) Compartecipazione al personale per att. libero-prof. (intramoenia)	-	-	-
BA1280	B.2.A.14) Rimborsi, assegni e contributi sanitari	-	4.800,00	6.400,00
BA1350	B.2.A.15) Consulenze, Collaborazioni, Interinale e altre prestazioni di lavoro sanitarie e sociosanitarie	1.208.022,46	4.740.010,71	1.888.950,29
BA1490	B.2.A.16) Altri servizi sanitari e sociosanitari a rilevanza sanitaria	8.876,27	126.737,62	384.691,81
BA1550	B.2.A.17) Costi GSA per differenziale saldo mobilità interregionale	-	-	-
BA1560	B.2.B) Acquisti di servizi non sanitari	1.307.498,54	1.769.354,51	1.435.664,57
BA1570	B.2.B.1) Servizi non sanitari	1.298.421,44	1.769.354,51	1.435.664,57
BA1750	B.2.B.2) Consulenze, Collaborazioni, Interinale e altre prestazioni di lavoro non sanitarie	9.077,10	-	-
BA1880	B.2.B.3) Formazione (esternalizzata e non)	-	-	-
BA1910	B.3) Manutenzione e riparazione (ordinaria esternalizzata)	95.237,90	63.676,68	17.244,70
BA1990	B.4) Godimento di beni di terzi	28.944,28	353.422,46	100.158,54
BA2080	Totale Costo del personale	4.558.022,84	7.189.786,90	5.922.962,14
BA2090	B.5) Personale del ruolo sanitario	3.627.159,63	4.223.110,07	3.125.612,49
BA2230	B.6) Personale del ruolo professionale	16.842,47	-	-
BA2320	B.7) Personale del ruolo tecnico	605.617,77	1.222.792,29	1.219.784,44
BA2410	B.8) Personale del ruolo amministrativo	308.402,97	1.743.884,54	1.577.565,21
BA2500	B.9) Oneri diversi di gestione	101.967,77	148.083,03	93.208,02
BA2560	Totale Ammortamenti	-	-	-
BA2570	B.10) Ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali	-	-	-
BA2580	B.11) Ammortamenti delle immobilizzazioni materiali	-	-	-
BA2630	B.12) Svalutazione delle immobilizzazioni e dei crediti	223.329,00	-	-
BA2660	B.13) Variazione delle rimanenze	-	-	-
BA2690	B.14) Accantonamenti dell'esercizio	8.885.986,47	7.290.559,62	215.796,79
AB0000	DIFF. TRA VALORE E COSTI DELLA PRODUZIONE (A - B)	- 14.563.064,23	- 16.717.435,61	- 14.823.358,16
CZ9999	Totale proventi e oneri finanziari (C)	-	-	-
CA0010	C.1) Interessi attivi	-	-	-
CA0050	C.2) Altri proventi	-	-	-
CA0110	C.3) Interessi passivi	-	-	-
CA0150	C.4) Altri oneri	-	-	-

Codice	Descrizione	2020	2021	2022
DZ9999	Totale rettifiche di valore di attività finanziarie (D)	-	-	-
DA0010	D.1) Rivalutazioni	-	-	-
DA0020	D.2) Svalutazioni	-	-	-
EZ9999	Totale proventi e oneri straordinari (E)	258.201,94	248.919,30	373.852,12
EA0010	E.1) Proventi straordinari	258.201,94	915.743,73	435.846,90
EA0020	E.1.A) Plusvalenze	-	-	-
EA0030	E.1.B) Altri proventi straordinari	258.201,94	915.743,73	435.846,90
EA0260	E.2) Oneri straordinari	-	666.824,43	61.994,78
EA0270	E.2.A) Minusvalenze	-	-	-
EA0280	E.2.B) Altri oneri straordinari	-	666.824,43	61.994,78
XA0000	Risultato prima delle imposte (A - B +/- C +/- D +/- E)	- 14.304.862,29	- 16.468.516,31	- 14.449.506,04
YZ9999	Totale imposte e tasse (Y)	365.610,59	589.832,52	410.324,98
YA0010	Y.1) IRAP	365.610,59	589.832,52	410.324,98
YA0020	Y.1.A) IRAP relativa a personale dipendente	310.108,22	506.096,17	388.976,37
YA0030	Y.1.B) IRAP relativa a collaboratori e personale assimilato a lavoro dipendente	35.040,31	83.736,35	21.348,61
YA0040	Y.1.C) IRAP relativa ad attività di libera professione (intramoenia)	20.462,06	-	-
YA0050	Y.1.D) IRAP relativa ad attività commerciale	-	-	-
YA0060	Y.2) IRES	-	-	-
YA0090	Y.3) Accantonamento a F.do Imposte (Accertamenti, condoni, ecc.)	-	-	-
ZZ9999	RISULTATO DI ESERCIZIO	- 14.670.472,88	- 17.058.348,83	- 14.859.831,02

Tabella 3 - Modello CE (Conto economico) COVID - ASL NO - anni 2020 - 2022

Per ogni singolo anno di redazione del modello CE COVID, la gestione registra una considerevole perdita d'esercizio, causata chiaramente da un'insufficiente remunerazione dell'attività (attraverso i finanziamenti erogati dalla Regione) a copertura dei costi sostenuti per l'emergenza.

Attraverso la riclassificazione del CE (e soprattutto con l'analisi degli indicatori di bilancio) sarà possibile individuare quali voci incidono maggiormente sul risultato d'esercizio.

4.1.3 La riclassificazione dei modelli SP e CE

Il processo di riclassificazione degli schemi di bilancio, come illustrato al paragrafo 2.4.1, permette di valutare il peso delle diverse aree sulla complessiva gestione aziendale, distinguendo i componenti economici, finanziari e patrimoniali per aree di gestione omogenee o per peculiari caratteristiche delle voci di bilancio (per esempio, l'esigibilità) e facilitando la comprensione delle cause che hanno portato al raggiungimento dei risultati esposti nei modelli SP e CE.

La riclassificazione permette inoltre di calcolare con maggior precisione e qualità gli indicatori di bilancio.

In merito alla riclassificazione del modello SP, si è deciso di utilizzare il criterio finanziario, al fine di porre enfasi sulla durata (esigibilità) delle poste di investimento e finanziamento:

AREA	2019	2020	2021	2022
Attivo a breve termine di cui:	84.994.453,81	75.262.568,31	100.806.951,84	147.825.931,25
- liquidità immediate	7.392.850,64	24.318.181,24	34.020.262,66	13.382.993,65
- liquidità differite	70.363.019,48	45.371.649,62	61.279.354,87	128.070.642,21
- disponibilità	7.238.583,69	5.572.737,45	5.507.334,31	6.372.295,39
Attivo fisso netto di cui:	74.958.919,93	75.471.825,09	76.289.280,61	75.321.484,66
- immobilizzazioni materiali	69.525.398,42	69.942.198,12	70.706.709,72	69.621.754,21
- immobilizzazioni immateriali	5.433.521,51	5.529.626,97	5.582.570,89	5.699.730,45
- immobilizzazioni finanziarie	-	-	-	-
TOTALE ATTIVO	159.953.373,74	150.734.393,40	177.096.232,45	223.147.415,91
Passivo a breve termine di cui:	85.231.398,30	81.782.144,87	87.615.961,10	89.374.770,05
- liquidità negative	10.155,77	7.670,40	6.604,71	6.871,54
- esigibilità	85.221.242,53	81.774.474,47	87.609.356,39	89.367.898,51
Passivo a medio-lungo termine	14.309.738,35	23.618.821,40	29.053.290,29	31.706.348,08
Mezzi propri	60.412.237,09	45.333.427,13	60.426.981,06	102.066.297,78
TOTALE PASSIVO	159.953.373,74	150.734.393,40	177.096.232,45	223.147.415,91

Tabella 4 - Riclassificazione modello SP (Stato patrimoniale) ASL NO - anni 2019 - 2022 (criterio finanziario)

Questo criterio di riclassificazione permette, come già detto, di effettuare una suddivisione delle voci di Stato patrimoniale secondo l'esigibilità o scadenza delle stesse.

La suddivisione delle voci di bilancio, per quanto riguarda l'attivo, viene strutturata nelle seguenti aree:

- **Attivo a breve termine**: è composto, in ordine di esigibilità, dalle liquidità immediate, nelle quali è stata ricondotta la voce B.IV) Disponibilità liquide dello Stato patrimoniale, dalle liquidità differite, in cui sono presenti tutti i crediti contabilizzati e che hanno esigibilità entro l'anno e dalle disponibilità, in cui sono state inserite le rimanenze (voce B.I), i crediti con esigibilità oltre l'anno e i risconti attivi (voce C);
- **Attivo fisso netto**: viene ripartito in tre differenti voci, in base alla tipologia di immobilizzazione. Sono state inserite in questa area, infatti, le immobilizzazioni materiali (voce A.II), dalle immobilizzazioni immateriali (voce A.I) e dalle immobilizzazioni finanziarie (voce A.III);

Il passivo del modello SP è stato invece così ripartito:

- **Passivo a breve termine**: all'interno sono inclusi i finanziamenti che genereranno uscite entro i successivi dodici mesi. Sono stati quindi inserite le liquidità negative, in cui sono inclusi i debiti v/istituto tesoriere (voce D.VIII) e le esigibilità, in cui sono state inserite tutte le voci che compongono l'aggregato D), esclusivamente per i debiti entro l'anno;
- **Passivo a medio-lungo termine**: è composto dai finanziamenti durevoli che hanno tempi di rimborso superiori ai dodici mesi. Sono inclusi quindi i fondi rischi e oneri (aggregato B), il trattamento di fine rapporto (voce C), i debiti per mutui passivi e tutti i debiti con scadenza oltre l'anno inclusi nella voce D;
- **Mezzi propri**: in questa area è stato inserito il totale della voce A) Patrimonio netto dell'azienda.

Per quanto riguarda la riclassificazione del modello CE, al fine di suddividere con maggiore precisione le aree gestionali dell'azienda sanitaria, è stata scelta la riclassificazione a valore della produzione e valore aggiunto.

Lo schema, che come per il modello CE è redatto in forma scalare, presenta i seguenti dati:

Descrizione	2019	2020	2021	2022
Ricavi della gestione caratteristica	60.396.448,18	50.241.970,94	56.797.392,01	63.684.306,74
+ Contributi correnti e vincolati in c/esercizio	534.905.625,54	530.042.687,34	564.042.506,70	580.032.590,45
+ Altri proventi	7.536.498,55	7.948.847,79	16.864.706,28	27.274.007,88
+ Incrementi delle immobilizzazioni per lavori interni	-	-	-	-
VALORE DELLA PRODUZIONE	602.838.572,27	588.233.506,07	637.704.604,99	670.990.905,07
- Costi della produzione esterna	409.419.432,54	382.843.632,36	396.406.632,25	414.494.332,43
+/- Variazione delle rimanenze	- 955.425,94	- 1.706.000,10	74.486,42	1.395.612,96
- Altri costi di gestione	1.945.598,80	1.935.399,45	2.179.574,67	2.844.610,33
VALORE AGGIUNTO	192.428.966,87	205.160.474,36	239.043.911,65	252.256.349,35
- Costi della produzione interna	52.232.870,05	58.987.106,68	63.359.377,63	91.322.601,72
- Costo del lavoro	139.698.952,56	147.032.159,01	154.930.346,44	156.339.812,14
MARGINE OPERATIVO LORDO	497.144,26	- 858.791,33	20.754.187,58	4.593.935,49
- Ammortamenti	5.027.720,47	5.371.273,17	5.937.831,53	6.391.042,61
- Accantonamenti e svalutazioni	2.195.279,87	12.091.668,52	12.920.897,94	9.781.935,92
REDDITO OPERATIVO DELLA GESTIONE CARATTERISTICA	- 6.725.856,08	- 18.321.733,02	1.895.458,11	- 11.579.043,04
+/- Proventi e oneri accessori	-	-	-	-
+ Proventi finanziari	0,16	-	0,10	0,07
REDDITO OPERATIVO AZIENDALE (EBIT)	- 6.725.855,92	- 18.321.733,02	1.895.458,21	- 11.579.042,97

Descrizione	2019	2020	2021	2022
- Oneri finanziari	335.771,19	220.266,48	97.464,05	16.842,19
REDDITO LORDO DI COMPETENZA	- 7.061.627,11	- 18.541.999,50	1.797.994,16	- 11.595.885,16
+/- Proventi e oneri straordinari	8.467.685,96	- 622.209,78	3.319.237,82	5.725.895,01
REDDITO ANTE IMPOSTE (EBT)	1.406.058,85	- 19.164.209,28	5.117.231,98	- 5.869.990,15
- Imposte dell'esercizio	170.000,00	170.000,00	125.988,00	130.000,00
REDDITO NETTO	1.236.058,85	-19.334.209,28	4.991.243,98	- 5.999.990,15

Tabella 5 - Riclassificazione modello CE (Conto economico) ASL NO - anni 2019 - 2022 (valore della produzione e valore aggiunto)

Come illustrato nei capitoli precedenti, questa tipologia di riclassificazione permette di scindere, nell'ottica di analisi dei costi, i costi interni da quelli esterni permettendo di quantificare le risorse impiegate dall'azienda per l'esternalizzazione delle prestazioni sanitarie.

Entrando nel dettaglio delle singole aree, è possibile effettuare una prima analisi della riclassificazione del modello CE:

- **Valore della produzione**: è composto, complessivamente, dal totale del Valore della produzione del modello CE (voce A) a cui vengono sottratti gli accantonamenti per quote inutilizzate di contributi vincolati (voce B.16.C). Viene esposto, sostanzialmente, tutto l'ammontare dei ricavi contabilizzati dall'azienda. Come analizzato in sede di esposizione del modello CE, si sottolineano, a partire dall'anno 2021, marcati incrementi nei contributi in c/esercizio. Ciò è dovuto all'aumento della quota capitaria destinata ad ASL NO che è stata rideterminata negli anni 2021 e 2022. In merito ai ricavi della gestione caratteristica (composti dalle voci A.4) Ricavi per prestazioni sanitarie e sociosanitarie a rilevanza sanitaria e A.6) Compartecipazione alla spesa per prestazioni sanitarie – Ticket) non si presentano forti fluttuazioni nel corso degli anni, ad esclusione di una

leggera diminuzione nell'anno 2020 dovuto alla riduzione delle prestazioni sanitarie erogate ad altri soggetti pubblici (ovvero a residenti di altre ASL, mobilità attiva) a seguito della quarantena disposta in seguito all'emergenza pandemica. Diverso, invece, l'andamento degli altri proventi: in particolare, nel 2021 si rileva un incremento di euro 8.915.858,49, rispetto al 2020, dovuto al rimborso, contabilizzato a seguito di deliberazione della giunta regionale, per il Payback farmaceutico (per un totale di euro 8.228.013,77). Un ulteriore incremento si osserva nel 2022: in questo caso la motivazione del differenziale risultante (da euro 16.864.706,28 ad euro 27.274.007,88) è dovuto alla contabilizzazione del ricavo (rilevando contestualmente un credito v/Regione) per la quantificazione della vendita di emoderivati e plasma, in qualità di capofila nella gestione regionale, alle altre ASL della Regione (inserito nella voce A.5) Concorsi, recuperi e rimborsi per euro 17.605.396,61). Si tratta di un ricavo figurativo, il cui credito è soggetto a compensazione regionale in sede di chiusura d'esercizio da parte delle aziende sanitarie (ASL NO, in quanto capofila e valorizzando quindi un ricavo verso le altre ASL, disporrà di un credito v/Regione).

- i **costi della produzione esterna** sono composti da tutti gli acquisti sostenuti per i servizi sanitari verso altri soggetti pubblici e verso soggetti privati convenzionati o accreditati. Sono stati inclusi, pertanto, tutti i costi per cui l'azienda sanitaria esternalizza ad altri soggetti l'attività di erogazione delle prestazioni sanitarie istituzionali. Come già accennato, l'importo risultante da questo aggregato rappresenta circa il 60% dei costi totali sostenuti dall'azienda: questo dato è fortemente influenzato dalla mobilità passiva (residenti della provincia, quindi in carico ad ASL NO, che ricevono prestazioni sanitarie da altre aziende sanitarie) in quanto ASL NO non può soddisfare, per i propri residenti della Provincia di Novara, la totalità dei bisogni sanitari degli utenti a proprio carico (il presidio ospedaliero di Borgomanero non ha infatti una dimensione sufficiente per poter garantire la totalità delle cure richieste). Le prestazioni sanitarie sono erogate, per la maggior parte della popolazione novarese, dall'Azienda

Ospedaliero-Universitaria “Maggiore della Carità” di Novara, che avrà pertanto un notevole flusso di mobilità attiva nei propri bilanci. L’erogazione della quota capitaria è, infatti, erogato da parte della Regione alle sole aziende sanitarie locali, che hanno in gestione il territorio e la sua popolazione. La voce B.2.A.7) Acquisto servizi sanitari per assistenza ospedaliera ammonta a circa il 40% della totalità dei servizi sanitari che contiene inoltre il costo per assistenza sanitaria ospedaliera fatturato dagli istituti privati accreditati nella provincia.

Voce di CE nuova aggregazione	CONS 2022 V0	CONS 2021	DIFF CONS 2022/CONS 2021
Mobilità attiva extra	27.264.459	22.991.146	4.273.313
Mobilità passiva extra	- 41.408.379	- 32.861.465	- 8.546.914
Mobilità attiva INTRA	26.190.695	25.019.705	1.170.990
Mobilità passiva intra	- 171.738.884	- 169.188.931	- 2.549.952
SALDO MOBILITA'	- 159.692.109	- 154.039.545	- 5.652.563

Tabella 6 - Modello CENA - Dettaglio mobilità ASL NO anni 2021 – 2022 – Relazione del D.G. Consuntivo 2022

Confrontando i diversi anni, non si rilevano importanti scostamenti, ad esclusione di una flessione, a causa di una riduzione delle prestazioni specialistiche nell’anno 2020 e ad un incremento, nel 2022, dovuto ad un generalizzato aumento dei costi e delle tariffe per la totalità delle voci dell’aggregato.

Le **variazioni delle rimanenze**, ricavate dalla voce B.15 del modello CE, non presentano considerevoli differenze nei quattro anni di analisi. Le differenze sono chiaramente dovute alle quantità di scorte in giacenza nel magazzino alla chiusura del bilancio d’esercizio.

Gli **altri costi di gestione** includono tutti gli oneri contabilizzati alla voce B.9 del modello CE. In questo caso, risulta un incremento dei costi a partire dall’anno 2021, riconducibili alle altre spese per servizi generali;

- Definito l’ammontare del **Valore aggiunto**, si è proceduto ad inserire i **costi della produzione interna**. Vengono inclusi i costi sostenuti per l’acquisto di beni (voce B.1 del modello CE). Questa categoria ha subito un notevole impatto dalla pandemia registrando, per gli anni 2020 e 2021,

delle considerevoli differenze nei confronti con gli anni precedenti (euro 52.232.870,05 nel 2019, 58.987.106,68 nel 2020 e 63.359.377,63 nel 2021). Le motivazioni principali possono essere ricondotte alla progressiva attività di acquisto di reagenti, tamponi, dispositivi medici e dispositivi di protezione individuale necessari a garantire le prestazioni ospedaliere e territoriali, con particolare riferimento alla somministrazione di tamponi Covid-19. Un ulteriore incremento si registra nell'anno 2022: nonostante il termine della pandemia, il costo per acquisti di dispositivi medici aumenta anche nell'ultimo anno di analisi, a seguito dell'introduzione di un nuovo lotto di dispositivi medici innovativi per pazienti diabetici. Il principale motivo del differenziale rilevato tra gli anni 2021 e 2022 (euro 27.963.224,09) è però rappresentato dalla già menzionata gestione plasma ed emoderivati di cui ASL NO è capofila: l'azienda cede il plasma raccolto ad un fornitore privato che, a seguito della trasformazione del sangue in farmaci emoderivati, fattura la prestazione all'azienda sanitaria stessa. L'importo delle fatture ricevute per acquisto di farmaci emoderivati per l'anno 2022 ammonta ad euro 15.842.229,01, a cui vanno aggiunti ulteriori 7.576.993,46 euro per l'acquisto e la raccolta (in compensazione regionale) di emoderivati dalle altre ASL regionali.

Questo considerevole aumento dei costi legati alla gestione plasma, è parzialmente coperto dal relativo aumento di ricavi rilevati negli "altri proventi" (pari ad euro 17.605.396,61). Appare evidente come la gestione CRCC risulti in perdita per l'azienda capofila (nel 2022 è stata valorizzata una perdita di euro 4.479.579,78)⁴⁸.

Successivamente ai costi della produzione interna, è stato aggiunto il **costo del lavoro**, in cui sono state sommate tutte le voci legate al costo del personale dipendente, medici convenzionati, medici SUMAI, consulenze, lavoro interinale, compartecipazione del personale per attività libero-professionali e IRAP versata nel corso dell'anno.

⁴⁸ v. Deliberazione del Direttore generale n. 338 del 20/06/2023 "Bilancio consuntivo ASL NO esercizio 2022" – Relazione del Direttore generale, pag. 71

Il maggior scostamento si rileva tra gli anni 2019 e 2020 (da euro 139.698.952,56 ad euro 147.032.159,01): a seguito dell'emergenza pandemica l'azienda ha avviato molteplici procedure per l'assunzione di personale a tempo determinato, essenziale a fornire un'adeguata risposta ai cittadini nell'ambito dell'emergenza Covid-19. Un'altra motivazione dell'aumento dei costi per il personale è determinata dall'incremento del limite di tetto di spesa per il personale (già fissato precedentemente alla pandemia) e dal rinnovo contrattuale della dirigenza, che ha di conseguenza aumentato il costo stipendiale. Rispetto all'esercizio 2019, le categorie di spesa che risultano maggiormente incrementate sono quelle del personale del comparto ruolo sanitario (ad esempio, infermieri) e tecnico (OSS): ciò è dovuto sia alle nuove assunzioni, sia all'incremento dell'orario straordinario, indispensabile per fronteggiare l'emergenza.

Nel 2021 si assiste ad un nuovo aumento dei costi del personale (da euro 147.032.159,01 ad euro 154.930.346,44), riconducibile a molteplici motivazioni: si è proceduto con l'assunzione di ulteriore personale sanitario ed amministrativo, sia per l'ambito ospedaliero che per quello territoriale (istituzione dei centri vaccinali), sono proseguite le assunzioni "ordinarie" previsto dal Piano Triennale dei Fabbisogni di Personale, sono state riconosciute le prestazioni aggiuntive svolte dal personale sanitario (riconoscendo indennità aggiuntive al personale dirigente sanitario) e sono incrementati i contratti stipulati in regime di lavoro libero-professionale con medici vaccinatori, assistenti sociali e psicologi.

Nell'anno 2022 si registra un ulteriore incremento dei costi per il personale, seppur in maniera più contenuta (da euro 154.930.346,44 ad euro 156.339.812,14). Nonostante nel corso dell'anno si sia registrata una riduzione del personale in servizio presso l'ASL NO (a seguito della cessazione di molti rapporti di lavoro a tempo determinato costituiti per l'emergenza Covid-19, per via dell'elevato turnover del personale in quiescenza e a seguito del minor ricorso a personale assunto con contratto di tipo libero-professionale), è stato siglato l'accordo per il rinnovo del

CCNL del personale del comparto: sono stati pertanto riconosciuti gli arretrati contrattuali e i tabellari stipendiali hanno subito delle variazioni;

- il **margine operativo lordo**, risultato intermedio nel processo di riclassificazione, fornisce già una risposta in merito all'andamento della gestione caratteristica (o meglio, istituzionale) dell'azienda sanitaria. Negli anni 2019 e 2020, l'EBITDA si attesta su valori vicini allo zero (nel 2020 risulta in perdita), mentre per gli anni 2021 e 2022 rileva valori decisamente migliori. In tutti gli anni relativi all'analisi risulta come i costi della sola attività istituzionale assorbano completamente tutto il valore della produzione, ancora prima di sottrarre accantonamenti, ammortamenti e oneri straordinari;
- in merito agli **ammortamenti**, l'incremento progressivo che si verifica dal 2019 al 2022, fa presupporre che l'azienda abbia effettuato un continuo e costante incremento delle immobilizzazioni attraverso l'acquisizione di impianti e macchinari, attrezzature sanitarie e scientifiche, mobili e arredi e software.

Gli **accantonamenti** subiscono un forte aumento nel 2020, a seguito del già citato accantonamento prudenziale disposto dalla Regione Piemonte a favore dell'eventuale erogazione dei saldi 2020 per le prestazioni erogate dalle strutture private accreditate. Negli anni successivi, l'importo degli accantonamenti rimane pressoché invariato, ed è composto da somme destinate al fondo rischi per cause legali e ad ulteriori accantonamenti previsti per l'erogazione dei saldi definitivi delle strutture private;

- gli **oneri finanziari** sono composti, come già esplicitato durante l'analisi del modello CE, dagli interessi passivi relativi a due mutui ventennali (conclusi nel 2021 e 2022) e, per quanto riguarda gli anni 2019 e 2020, agli interessi, applicati dall'istituto tesoriere, sull'utilizzo dell'anticipazione di cassa. Il decremento degli oneri finanziari rappresenta chiaramente un dato positivo: l'azienda, nel corso degli ultimi due anni, non ha mai dovuto ricorrere all'utilizzo dell'anticipazione di cassa e ha estinto i mutui passivi che gravavano sulle passività;

- i **proventi e oneri straordinari** sono, proprio per la loro natura, fortemente variabili nel corso degli anni e non possono essere programmabili. Non è quindi possibile effettuare un raffronto diretto tra gli anni, ma verranno dettagliati singolarmente.

Per quanto riguarda l'anno 2019, l'importo di euro 8.467.685,96 è costituito dall'attività, svolta dal Servizio Economico Finanziario dell'ASL NO, di ricognizione sui debiti presunti verso fornitori e sui debiti verso personale dipendente effettuate che hanno portato alla registrazione di insussistenze attive a seguito dello storno di tali tipologie di debiti (v. Relazione del Direttore generale sul bilancio consuntivo 2019, pagina 64).

Nell'anno 2020 si registra un importo di euro - 622.209,78. Non risulta effettuata la ricognizione sui debiti presunti e, nonostante le numerose donazioni ricevute da privati ed imprese per fronteggiare il Covid-19, i proventi straordinari non sono sufficienti a coprire le sopravvenienze passive rilevate su fatture di anni precedenti.

L'anno 2021 rileva un importo di euro 3.319.237,82. Tale valore è dovuto principalmente all'incidenza dei finanziamenti regionali relativi ad esercizi pregressi (e, come già illustrato, rilasciate dalla GSA nell'anno a cui fa riferimento il bilancio d'esercizio).

Anche per l'anno 2022 si registra un saldo positivo (euro 5.725.895,01): l'importo deriva da ulteriori assegnazioni regionali iscritte a bilancio relative ad esercizi pregressi e alle insussistenze attive generate dalla ricognizione effettuata sui debiti presunti verso fornitori.

- in merito alle **imposte dell'esercizio** non si rilevano scostamenti, in quanto composte esclusivamente dall'IRES versata su fabbricati e terreni che non utilizzati per lo scopo istituzionale e per l'attività commerciale (fitti attivi) dell'azienda;
- il **reddito netto** risultante dalla riclassificazione corrisponde esattamente al risultato d'esercizio del modello CE.

L'anno 2019 chiude con un utile d'esercizio pari ad euro 1.236.058,85: il risultato, nonostante sia positivo, è fortemente influenzato dalle componenti straordinarie (insussistenze attive) rilevate nell'anno. La

Regione Piemonte ha successivamente autorizzato (2022) la destinazione di tale utile per investimenti in immobilizzazioni materiali (manutenzione straordinaria su fabbricati).

L'anno 2020, nel primo anno di pandemia, rileva una forte perdita d'esercizio (euro 19.334.209,28) per le motivazioni elencate nei vari punti del presente paragrafo. La perdita è stata interamente ripianata attraverso atti regionali di finanziamento.

L'anno 2021 chiude con un utile di euro 4.991.243,98. Nonostante un deciso aumento dei costi Covid, l'incremento della quota capitaria di ASL NO e l'assegnazione di ulteriori risorse stanziare per la pandemia ha permesso di registrare un risultato d'esercizio positivo. Non è ancora stata definita la destinazione dell'utile.

Infine, per l'anno 2022, la gestione economica chiude con una perdita di euro 5.999.990,15. Hanno inciso, in modo particolare, l'aumento delle prestazioni sanitarie erogate da altre aziende e privati accreditati, l'incremento del costo del lavoro e la gestione (in perdita) plasma- emoderivati che vede ASL NO coinvolta come capofila.

4.1.4 La riclassificazione del modello CE COVID

Al fine del rispetto del principio di omogeneità e comparabilità dei bilanci, per il modello CE COVID è stato utilizzato lo stesso schema di riclassificazione previsto per il modello CE (valore della produzione e valore aggiunto).

Come già specificato nel capitolo 4.1.2, nel CE COVID vengono contabilizzate esclusivamente le componenti economiche positive e negative direttamente assoggettabili alla gestione dell'emergenza sanitaria.

La riclassificazione del modello presenta i seguenti dati:

Descrizione	2020	2021	2022
Ricavi della gestione caratteristica	964.544,27	49.891,68	4.883,04
+ Contributi correnti e vincolati in c/esercizio	12.901.037,91	20.683.376,61	3.800.592,76
+ Altri proventi	194.381,08	638.867,93	87.933,12
+ Incrementi delle immobilizzazioni per lavori interni	-	-	-
VALORE DELLA PRODUZIONE	14.059.963,26	21.372.136,22	3.893.408,92
- Costi della produzione esterna	8.197.410,74	10.570.486,81	6.284.835,77
+/- Variazione delle rimanenze	-	-	-
- Altri costi di gestione	101.967,77	148.083,03	93.208,02
VALORE AGGIUNTO	5.760.584,75	10.653.566,38	- 2.484.634,87
- Costi della produzione interna	6.016.206,64	7.132.896,25	2.527.653,28
- Costo del lavoro	7.431.087,36	15.650.028,96	10.221.394,99
MARGINE OPERATIVO LORDO	- 7.686.709,25	- 12.129.358,83	- 15.233.683,14
- Ammortamenti	-	-	-
- Accantonamenti e svalutazioni	7.241.965,57	5.177.909,30	-
REDDITO OPERATIVO DELLA GESTIONE CARATTERISTICA	- 14.928.674,82	- 17.307.268,13	- 15.233.683,14
+/- Proventi e oneri accessori	-	-	-
+ Proventi finanziari	-	-	-
REDDITO OPERATIVO AZIENDALE (EBIT)	- 14.928.674,82	- 17.307.268,13	- 15.233.683,14
- Oneri finanziari	-	-	-
REDDITO LORDO DI COMPETENZA	- 14.928.674,82	- 17.307.268,13	- 15.233.683,14
+/- Proventi e oneri straordinari	258.201,94	248.919,30	373.852,12
REDDITO ANTE IMPOSTE (EBT)	- 14.670.472,88	- 17.058.348,83	- 14.859.831,02
- Imposte dell'esercizio	-	-	-
REDDITO NETTO	- 14.670.472,88	- 17.058.348,83	- 14.859.831,02

Tabella 7 - Riclassificazione modello CE COVID ASL NO - anni 2020 - 2022 (valore della produzione e valore aggiunto)

A differenza dell'analisi fatta sulla riclassificazione del modello CE, per il CE COVID non sarà sempre possibile effettuare una comparazione dei ricavi tra i diversi anni di gestione, in quanto ogni annualità presenta finanziamenti differenti in termini di entità e caratteristiche. Per le componenti positive verranno quindi analizzati i singoli anni, mentre per i costi sarà possibile effettuare una comparazione tra il 2020, 2021 e 2022:

- nel **Valore della produzione** sono state inserite tutte le voci inerenti all'aggregato A) del CE COVID. Nello specifico, all'interno dei ricavi della gestione caratteristica sono inclusi i ricavi della voce A.4) Ricavi per prestazioni sanitarie e sociosanitarie a rilevanza sanitaria, ovvero la valorizzazione delle prestazioni erogate dall'ASL NO a pazienti Covid-19 residenti in altre ASL regionali o fuori regione (mobilità attiva): per l'anno 2020 ammontano ad euro 964.544,27, per l'anno 2021 ad euro 49.891,68 e per l'anno 2022 ad euro 4.883,04. Il costante decremento nei tre anni di analisi può essere sicuramente ricondotto alla diminuzione, nel corso del tempo, dei ricoveri di pazienti Covid non residenti presso il presidio ospedaliero di Borgomanero. Nell'area dei contributi correnti e vincolati in c/esercizio sono stati inseriti tutti i ricavi derivanti da finanziamenti indistinti o vincolati destinati all'emergenza pandemica (voci A.1 e A.3, sottraendo la voce A.2 e gli accantonamenti per quote inutilizzate della voce B.14.C): il valore del 2020 è composto da contributi per fondi contrattuali per il personale del comparto e della dirigenza, fondi per il personale USCA (Unità Speciali Continuità Assistenziale), costi Covid per le strutture private accreditate e fondi per il recupero delle liste d'attesa. L'ammontare dei finanziamenti (al netto delle rettifiche dei contributi in c/esercizio per investimenti su immobilizzazioni destinate all'emergenza) è di euro 12.901.037,91.

Nell'anno 2021, si assiste ad un aumento delle risorse stanziare, raggiungendo l'importo di euro 20.683.376,61: tale somma è composta da ulteriori finanziamenti destinati al monitoraggio dei pazienti ex-Covid, al pagamento delle strutture alberghiere che ospitano pazienti in isolamento (cd. Hotel Covid), alle prestazioni aggiuntive del personale dirigente ed

infermieristico per vaccinazioni, al potenziamento del servizio ADI ed infermieri di famiglia, al supporto psicologico scolastico Covid e a quote di remunerazione aggiuntiva per i medici di medicina generale e pediatri in libera scelta.

Nel 2022 risultano finanziamenti nettamente inferiori a confronto degli anni precedenti: i contributi netti nel CE COVID riclassificato ammontano ad euro 3.800.592,76 (di cui euro 1.471.199,26 composti da quote di finanziamento di anni precedenti riapplicate nell'anno a seguito del precedente accantonamento a fondo). Relativamente ad assegnazioni dell'anno, compongono il saldo una quota parte del finanziamento regionale indistinto, la remunerazione, da trasferire alle farmacie, per la somministrazione dei tamponi, la quota relativa al monitoraggio dei pazienti ex-Covid e ulteriori remunerazioni aggiuntive da destinare sempre alle farmacie.

Negli altri proventi sono stati ricondotti i restanti conti di ricavo (nel caso del CE COVID è movimentata la sola voce A.5): gli importi rappresentano esclusivamente le compensazioni relative ai costi contabilizzati per la distribuzione, in donazione, dei DPI consegnati dal DIRMEI (Dipartimento interaziendale funzionale a valenza regionale "malattie ed emergenze infettive) alle aziende sanitarie.

- nei **costi della produzione esterna** sono ricompresi, come illustrato nel paragrafo relativo alla riclassificazione del CE, tutti i costi sostenuti per l'acquisto di servizi sanitari. Nel CE COVID, l'ammontare degli stessi segue in maniera direttamente proporzionale quello dei ricavi del relativo anno. Nell'anno 2020, i costi più consistenti sono rappresentati dall'acquisto di prestazioni di assistenza ospedaliera verso privati convenzionati e case di cura (euro 6.408.114,80). Inizia inoltre la campagna di assunzioni, attraverso la stipula di contratti di consulenza con liberi professionisti, per sostenere il personale sanitario nell'emergenza pandemica (euro 1.208.022,46).

Nel 2021 si assiste ad un ulteriore incremento della spesa direttamente imputabile al Covid: l'incremento, pari ad euro 2.373.076,06 rispetto

all'anno precedente, è dovuto all'assunzione di ulteriori liberi professionisti, in particolar modo medici vaccinatori, destinati alla campagna di vaccinazione massiva iniziata nello stesso anno e dalle conseguenti integrazioni tariffarie concesse alle farmacie convenzionate.

Come illustrato anche per i ricavi, nel 2022 risulta un decremento dei costi di produzione esterna (pari ad euro 6.284.835,77) a seguito della conclusione di molti contratti libero professionali, una minore valorizzazione dell'assistenza ospedaliera erogata dagli istituti privati convenzionati e da una generalizzata riduzione delle attività direttamente coinvolte nella lotta alla pandemia;

- Negli **altri costi di gestione** vengono imputati esclusivamente i costi ricircolati (ovvero la ripartizione effettuata dalla contabilità analitica in maniera proporzionale rispetto al totale dei costi aziendali, con l'obiettivo di attribuire una quota dei costi promiscui alla gestione Covid);
- superato il risultato fornito dal **valore aggiunto** (per il quale si segnala, nell'anno 2022, un valore in perdita: ciò significa che i ricavi contabilizzati non sono sufficienti nemmeno per sostenere i soli costi esterni che l'azienda ha sopportato nell'anno), vengono riportati i **costi della produzione interna**: in questa area viene ricondotta quindi la voce B.1) Acquisti di beni. All'interno di questo aggregato, il valore che incide maggiormente è rappresentato dall'acquisto di dispositivi medici correlati all'emergenza sanitaria, composti dall'approvvigionamento di reagenti, tamponi, dispositivi di protezione individuale.

Negli 2020 e 2021 il costo sostenuto ammonta rispettivamente ad euro 5.987.262,36 ed euro 6.779.473,79, mentre nell'anno 2022, sempre a seguito della cessazione dello stato emergenziale, la spesa si riduce ad euro 2.427.494,74;

- il **costo del lavoro**, presentato al lordo degli oneri sociali e dell'IRAP, valorizza quanto esposto in tema di nuove assunzioni di personale: tramite la costituzione di contratti di lavoro a tempo determinato, l'azienda ha assunto ulteriori unità di personale del ruolo sanitario (infermieri) ed amministrativo (attività di contact tracing) oltre a remunerare molte ore di

lavoro straordinario. Nell'anno 2021, nel pieno dell'emergenza pandemica, la spesa per il costo del lavoro ricondotto al personale Covid ammonta ad euro 15.650.028,96.

Nel 2022, nonostante la riduzione delle attività correlate alla pandemia, risulta comunque una spesa di euro 10.221.394,99: ciò è dovuto, come già accennato in fase di riclassificazione del modello CE, al rinnovo del CCNL del personale del comparto sanità, al riconoscimento di risorse aggiuntive per la dirigenza area sanitaria e all'incremento dell'indennità di pronto soccorso riconosciuta al personale impiegato;

- il **marginale operativo lordo** presenta un risultato negativo in tutti e tre gli anni di analisi, riportando, rispettivamente per gli anni 2020,2021 e 2022, perdite che ammontano ad euro 7.686.709,25, 12.129.358,83 e 15.233.683,14. Tali risultati sottolineano, già a questo livello, una forte insufficienza delle risorse destinate all'emergenza sanitaria;
- gli **accantonamenti** indicati sono interamente relativi a specifica richiesta regionale, nella cui nota viene disposto che, per l'anno 2020, *“dovrà essere rilevata in accantonamento prudenziale una quota pari al differenziale tra il 90% assegnato e sottoscritto e la valorizzazione delle prestazioni erogate nel 2020 da ciascuna struttura privata inferiori a tale percentuale”*⁴⁹. Vengono pertanto accantonati i differenziali per le mancate prestazioni sanitarie non erogate dalle strutture private convenzionate, fino al raggiungimento del 90% del budget assegnato per l'anno 2020.

Per l'anno 2021, in applicazione al DM salute del 12 agosto 2021 e dell'art.4 del D.L. n.34 del 19/05/2020, vengono effettuati ulteriori accantonamenti (pari ad euro 5.177.909,30) per la remunerazione di una specifica funzione assistenziale per i maggiori costi correlati all'allestimento dei reparti e alla gestione Covid e sostenuti dalle strutture private convenzionate.

Per l'anno 2022 non sono invece stati previsti accantonamenti;

⁴⁹ v. Deliberazione del Direttore generale n. 395 del 26/07/2021 “Bilancio consuntivo ASL NO esercizio 2020” – Relazione del Direttore generale, pag. 71

- per quanto concerne i **proventi e oneri straordinari**, per i tre anni di analisi, risultano saldi positivi.

Nell'anno 2020 la composizione della voce "Totale proventi ed oneri straordinari" ammonta ad euro 258.201,94 ed è composta esclusivamente da tutte le donazioni in denaro ricevute da privati, imprese, ONLUS ed associazioni nell'ambito dell'emergenza pandemica.

Per il 2021, il saldo di euro 248.919,30 deriva, per quanto concerne i ricavi, da assegnazioni regionali relative all'anno precedente e pertanto contabilizzate nelle sopravvenienze attive. In merito ai costi, risultano rilevate sopravvenienze passive per acquisto di prestazioni sanitarie da operatori privati, riferite quindi a fatturazione di attività Covid dell'anno precedente per cui non era stato emesso un ordine e per la cui spesa non era stato previsto alcun costo nel 2020.

Nell'anno 2022 il saldo positivo, che ammonta ad euro 373.852,12, è composto da nuove assegnazioni di contributi relativi ad anni precedenti, che sono state quindi contabilizzate nelle sopravvenienze attive.

- il **reddito netto** presenta perdite elevate (14.670.472,88 nel 2020, 17.058.348,83 nel 2021 e 14.859.831,02 nel 2022): le principali cause si possono attribuire alla insufficiente destinazione di risorse regionali destinate esclusivamente all'emergenza sanitaria (come si può naturalmente evincere dai ricavi esposti nel CE COVID e dal CE COVID riclassificato), al deciso incremento dei costi del mercato per acquisto di beni e al necessario, ma eccessivamente oneroso, ricorso a prestazioni libero professionali (medici, medici vaccinatori, assistenti sociali) dal tariffario orario nettamente più elevato rispetto al costo del corrispondente contratto nazionale dell'operatore sanitario di riferimento.

Nel successivo paragrafo verranno riportati gli indicatori di bilancio, derivanti dalle risultanze delle riclassificazioni dei modelli di Stato patrimoniale e Conto economico.

4.1.5 Gli indicatori di bilancio

Dopo aver effettuato la riclassificazione dei modelli SP, CE e CE COVID è possibile, attraverso il calcolo e l'analisi degli indici di bilancio, ottenere maggiori informazioni sui dati esposti, analizzando il significato che ognuno di essi fornisce.

Come anticipato nel paragrafo 2.4.2, gli indicatori sono stati raggruppati secondo i classici tre oggetti di indagine: indici di liquidità, indici di solidità e indici di redditività:

- **INDICI DI LIQUIDITÀ**

Indicatore	2019	2020	2021	2022
- Indice di liquidità primaria	91,23%	85,21%	108,77%	158,27%
- Margine di tesoreria	- 7.475.528,18	- 12.092.314,01	7.683.656,43	52.078.865,81
- Indice di liquidità secondaria	99,72%	92,03%	115,06%	165,40%
- Capitale circolante netto finanziario	- 236.944,49	- 6.519.576,56	13.190.990,74	58.451.161,20

Tabella 8 - Indici di liquidità ASL NO - anni 2019 - 2022

Gli indici di liquidità si collegano all'equilibrio finanziario e monetario (solvibilità) di breve periodo:

- l'indice di liquidità primaria, ottenuto dal rapporto tra le liquidità immediate più le liquidità differite e il passivo a breve del modello SP riclassificato, esprime la capacità dell'azienda a far fronte alle uscite a breve scadenza (passivo a breve) con risorse liquide o facilmente liquidabili. Nel caso in analisi tale quoziente, assumendo valori vicini al 100%, indica una decisa capacità, da parte di ASL NO, di far fronte agli impegni di breve periodo. In merito alle passività a breve termine

(costituiti principalmente dai debiti v/fornitori), si ricorda che le aziende sanitarie, nel rispetto degli obblighi della normativa vigente, devono effettuare pagamenti entro 60 giorni dal ricevimento della fattura. In merito alla composizione delle liquidità, invece, risultano formate prevalentemente da liquidità differite (per la quasi totalità rappresentate dai crediti v/Regione) e, in maniera residuale, dalle liquidità immediate (composte dal saldo al 31/12 del c/c di tesoreria).

I valori degli anni 2019 e 2020 (rispettivamente 91,23% e 85,21%) sono dovuti ad una minore presenza di crediti e ad una disponibilità di cassa inferiore rispetto agli anni 2021 e 2022. La percentuale risultante nell'anno 2022 (158,27%), invece, è decisamente influenzata dai crediti, contabilizzati nel corso dell'anno, dei finanziamenti relativi al PNRR;

- il margine di tesoreria pone a confronto, per differenza, le medesime grandezze utilizzate per il calcolo dell'indice di liquidità primaria fornendo, in valore assoluto, il divario tra le disponibilità liquide o prontamente liquidabili e le passività esigibili nel breve termine.

I valori rispecchiano infatti quando risultante dall'indice precedentemente analizzato: negli anni 2019 e 2020 l'indicatore è negativo (-7.475.528,18 e -12.092.314,01) rappresentando pertanto una difficoltà, da parte dell'azienda, a far fronte a tutti gli impegni assunti nel breve periodo. Differente il risultato degli anni 2021 e 2022, in cui il differenziale è positivo (7.683.656,43 e 52.078.865,81): tale incremento è sicuramente dovuto ad una maggiore disponibilità di cassa e ad un sostanziale aumento dei crediti contabilizzati e presenti in Stato patrimoniale, derivanti dalle assegnazioni regionali e dall'incremento, a partire dal 2021, della quota capitaria destinata ad ASL NO;

- con il calcolo dell'indice di liquidità secondaria, ottenuto dal rapporto tra l'attivo a breve termine e il passivo a breve termine, si ottengono percentuali chiaramente superiori rispetto all'indice di liquidità primaria. Per questo quoziente, infatti, vengono considerate, al numeratore, anche le rimanenze di magazzino.

Per l'ASL NO, ma in generale per le aziende sanitarie, la rimanenza non è ovviamente rappresentata da prodotti finiti da destinare alla vendita, bensì da beni già disponibili e pronti all'uso che concorrono a formare il ricavo inerente alla prestazione sanitaria erogata. Sono pertanto assimilabili alle liquidità differite, in quanto facilmente prelevabili da magazzino ed utilizzabili in breve periodo.

Nonostante l'inserimento delle rimanenze di magazzino, per gli anni 2019 e 2020, l'indicatore risulta ancora inferiore al 100%, anche se si attestano in ogni caso su valori decisamente accettabili (99,72% e 92,03%);

- il capitale circolante netto corrisponde invece all'indice di liquidità secondaria appena illustrato, ma in valori assoluti. Questo indicatore fornisce quindi il differenziale tra l'attivo a breve e il passivo a breve. Come per l'indice precedentemente esposto, negli anni 2019 e 2020 risulta ancora un valore assoluto negativo (nonostante l'inserimento delle rimanenze di magazzino), rispettivamente per euro -236.944,49 nel primo anno ed euro -6.519.576,56 nel secondo.

• INDICI DI SOLIDITÀ

Indicatore	2019	2020	2021	2022
- Rapporto di indebitamento complessivo	1,65	2,32	1,93	1,19
- Composizione dell'indebitamento:				
Passivo medio-lungo/mezzi di terzi	14,38%	22,41%	24,90%	26,19%
Passivo a breve/mezzi di terzi	85,62%	77,59%	75,10%	73,81%
- Grado di copertura dell'attivo fisso netto	0,81	0,60	0,79	1,35
- Margine di struttura	- 14.546.682,84	- 30.138.397,96	- 15.862.299,55	26.744.813,12
- Grado di copertura attivo fisso netto tramite contributi in c/capitale	0,63	0,67	0,66	1,18

Indicatore	2019	2020	2021	2022
- Grado di ammortamento				
IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI				
Software	82,63%	79,59%	75,76%	73,43%
Spese incrementative su beni di terzi	38,19%	40,09%	42,67%	44,77%
Altre immobilizzazioni immateriali	4,75%	7,76%	10,77%	13,79%
IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI				
Fabbricati disponibili	60,69%	63,69%	66,68%	69,68%
Fabbricati indisponibili	45,07%	47,03%	48,77%	50,84%
Impianti e macchinari	94,15%	91,97%	93,48%	93,23%
Attrezzature scientifiche	94,24%	90,89%	87,22%	87,11%
Mobili e arredi	92,83%	92,50%	91,31%	91,93%
Automezzi	97,09%	100,00%	78,65%	76,08%
Altre immobilizzazioni materiali	94,90%	89,33%	86,89%	85,11%

Tabella 9 - Indici di solidità ASL NO - anni 2019 – 2022

Per quanto concerne il calcolo degli indici di solidità, sono stati proposti gli indicatori maggiormente utilizzati nell'analisi di bilancio delle imprese commerciali. Verranno quindi effettuate delle precisazioni nei commenti dei risultati ottenuti:

- con il rapporto di indebitamento complessivo viene espressa la dipendenza finanziaria dell'azienda da economie esterne (terzi), indicando quindi la relazione tra capitale di prestito (mezzi di terzi) e il patrimonio netto aziendale (mezzi propri). Il suo campo di variazione è compreso tra zero e "infinito".

I risultati ottenuti (da 1,19 dell'anno 2022 a 2,32 del 2020) indicano, pur non esistendo un valore ottimale per tale indice, un conseguente buon livello di capitalizzazione e di copertura delle immobilizzazioni. Analizzando nello specifico i risultati estremi, si segnala che il risultato del 2020 (2,32) è fortemente influenzato dalla perdita d'esercizio rilevata nell'anno che riduce significativamente i mezzi propri. Nel 2022 (1,18) la

contabilizzazione dei contributi per il PNRR (che ammontano ad euro 40.469.131,66) migliora nettamente il risultato dell'indicatore;

- entrando maggiormente nel dettaglio del grado di indebitamento, è possibile, attraverso l'indice di composizione dell'indebitamento, analizzare la composizione dei mezzi di terzi, esprimendo quindi la qualità e la struttura dei mezzi di terzi. L'indicatore è composto dai debiti per mutui passivi, il trattamento di fine rapporto (premio operosità medici SUMAI), dal fondo rischi ed oneri e da tutti i debiti con scadenza oltre l'anno.

Il rapporto passivo a medio-lungo su mezzi di terzi espone un basso livello di indebitamento rispetto alla totalità dei debiti (dal 14,38% al 26,19%), mostrando quindi uno scarso ricorso a mutui (negli anni 2021 e 2022 si sono chiusi i mutui passivi accesi ad inizio anni 2000), in quanto non necessari al finanziamento dell'attività istituzionale. I valori ottenuti fanno riferimento quindi esclusivamente al fondo rischi e oneri ed al trattamento di fine rapporto accantonato per i medici.

Diametralmente opposto, chiaramente, il risultato ottenuto rapportando il passivo a breve termine su mezzi di terzi: i valori ottenuti (complementari a quelli appena rilevati), sono composti dalla totalità dei debiti verso fornitori e aziende pubbliche entro l'anno e compongono dal 73,81% per l'anno 2022 al 85,62% per l'anno 2019 del totale dei mezzi di terzi. Le fluttuazioni dipendono in maniera consistente dall'ammontare dei debiti presenti a Stato patrimoniale alla chiusura dell'esercizio.

- con il grado di copertura dell'attivo fisso netto viene indicato in quale misura l'azienda finanzia gli investimenti durevoli (rappresentati dalle immobilizzazioni), evidenziandone il grado di copertura interna. Data la durata degli investimenti e l'impossibilità di un loro smobilizzo (visto che la quasi totalità delle immobilizzazioni sono utilizzate per l'esercizio dell'attività istituzionale), sarebbe ottimale se l'attivo fisso netto sarebbe finanziato interamente dal patrimonio netto, ottenendo quindi un indicatore prossimo all'unità.

Come per il rapporto di indebitamento complessivo, gli anni 2020 e 2022 risultano avere i risultati estremi (rispettivamente 0,60 e 1,35) per le identiche motivazioni esposte precedentemente: l'anno 2020 risulta nettamente inferiore alle altre annualità in quanto pesa la presenza della perdita d'esercizio dell'anno, mentre il 2022 risulta eccessivamente alto a seguito dei contributi del PNRR, che non si sono ancora trasformati in immobilizzazioni. È preferibile, quindi, utilizzare il dato fornito dagli indicatori del 2019 e 2021 (0,81 e 0,79) che rileva un più che sufficiente grado di copertura dell'attivo fisso netto con i mezzi propri;

- ad integrazione del quoziente appena calcolato, è possibile rilevare il marginale di struttura, in cui viene esposto il differenziale, in valore assoluto, tra i mezzi propri e l'attivo fisso netto.

I risultati, per gli anni 2019, 2020 e 2021, sono negativi, a conferma di quanto già esposto con il grado di copertura (i valori relativi sono infatti inferiori ad uno), mentre per l'anno 2022, risulta una copertura delle immobilizzazioni con i soli mezzi propri. Bisogna comunque tenere in considerazione quanto già illustrato in merito alla presenza dei finanziamenti PNRR. È preferibile, anche per i valori assoluti, considerare quindi le annualità 2019 e 2021 (-14.546.682,84 e -15.862.299,55) che espongono un indicatore negativo, ma sufficientemente alto per garantire la quasi totalità degli investimenti;

- con lo scopo di depurare dal grado di copertura dell'attivo fisso netto l'influenza del risultato di esercizio, è stato preso in considerazione il grado di copertura dell'attivo fisso netto tramite contributi in c/capitale, indicatore che prende in considerazione esclusivamente i contributi contabilizzati nelle voci del modello SP (Stato patrimoniale) ed esclude il risultato d'esercizio e le riserve per ripiano perdite e utili.

I valori ottenuti rispecchiano comunque l'andamento del grado di copertura variando da 0,63 ad 1,18;

- l'ultimo indice di solidità calcolato è il grado di ammortamento delle immobilizzazioni presenti nell'attivo dello Stato patrimoniale. Il valore dell'indicatore, si colloca in un intervallo percentuale che va da 0 a 100:

- nelle immobilizzazioni immateriali risulta un alto grado di ammortamento dei software (la cui aliquota di ammortamento stabilita dal D. Lgs 118/2011 è del 20%), che nel 2019 presentano un indicatore di 82,63% e che, a seguito di alcune nuove acquisizioni, nel 2022 scende al 73,43%, presentando quindi un grado di ammortamento ancora elevato.

In merito alle spese incrementative effettuate su beni di terzi (ad esempio, lavori di manutenzione straordinaria su fabbricati non di proprietà), risulta un grado di ammortamento che passa dal 38,19% del 2019 al 44,77 del 2022;

- le immobilizzazioni materiali presentano, nei fabbricati disponibili alla vendita e in quelli indisponibili alla vendita, un grado di ammortamento medio. Considerando che l'aliquota di ammortamento fissata dal D. Lgs. 118/2011 è al 3%, l'indicatore presenta in media valori che si attestano intorno al 55%.

Applicando l'indice agli impianti e macchinari (aliquota di ammortamento al 12,50%), risulta un grado di ammortamento che varia dal 94,15% al 93,23% (2019 e 2022): sono state quindi effettuate delle sostituzioni e nuovi acquisti, ma resta ancora un forte grado di obsolescenza per questa categoria di cespiti.

Situazione simile per le attrezzature scientifiche (ammortizzate con aliquota del 20%), che presentano valori relativi anch'esse elevati (nel 2019 94,24%, nel 2022 87,11%) con la differenza che si rileva una tendenza al ribasso, a seguito di nuove acquisizioni.

I mobili e arredi (aliquota di ammortamento fissata al 12,50%), così come gli automezzi (aliquota 25%), risultano fortemente obsoleti e presentano percentuali elevate (nel 2022, 91,93% per i mobili e arredi e 76,08% per gli automezzi).

In conclusione, dall'analisi del grado di ammortamento, l'attivo fisso netto aziendale risulta, quasi in tutte le categorie di cespiti presenti in Stato patrimoniale, decisamente datato. L'occasione per effettuare un parziale rinnovamento delle immobilizzazioni arriva

dai finanziamenti erogati per il PNRR che, essendo assegnati specificatamente per l'acquisizione di software, attrezzature sanitarie e ristrutturazione fabbricati, rappresentano una forte opportunità di rinnovamento tecnologico e strutturale per ASL NO.

• **INDICI DI REDDITIVÀ**

Indicatore	2019	2020	2021	2022
- Redditività totale	0,21%	-3,29%	0,78%	-0,89%
- Redditività della gestione caratteristica	-1,12%	-3,11%	0,30%	-1,73%
- Incidenza dei costi della produzione interna	31,86%	34,97%	35,38%	37,16%
- Rapporto dei costi per servizi su valore della produzione	70,35%	67,91%	65,37%	64,30%
- Rapporto dei costi del personale su valore della produzione	23,17%	25,00%	24,30%	23,30%

Tabella 10 - Indici di redditività ASL NO - anni 2019 – 2022

Gli indici di redditività illustrati nel presente lavoro differenziano sostanzialmente da quelli calcolati per le imprese commerciali ed industriali. Come ricordato nel paragrafo 2.4.2, il concetto di redditività non risulta applicabile nel settore sanitario pubblico, proprio per l'assenza dello scopo di lucro e per le modalità differenti di finanziamento dell'attività aziendale. L'analisi si concentrerà quindi maggiormente sull'incidenza dei costi e sulla loro composizione rispetto al totale.

I valori risultanti dagli indicatori sono interamente derivanti dal modello CE riclassificato:

- con l'indice di redditività totale ha l'obiettivo di mettere a rapporto il reddito netto (derivante da tutte le gestioni aziendali) con il valore della produzione totale. Questo indicatore verrà messo a confronto con la redditività della gestione caratteristica, che invece considera il reddito

operativo della gestione caratteristica con il valore della produzione: restringendo il campo di applicazione alla sola attività istituzionale dell'azienda, sarà possibile confrontare tra loro i valori ricavati.

Per quanto riguarda le annualità 2019, 2021 e 2022 la redditività totale risulta superiore rispetto alla redditività della gestione caratteristica: ciò significa che, per i tre anni elencati, l'attività ordinaria ed istituzionale di ASL NO ha assorbito maggiori risorse rispetto alle altre gestioni (accessoria, finanziaria, straordinaria e tributaria). La motivazione di questa "inefficienza" di gestione è da ricondurre alla presenza, in tutti gli anni di analisi ad eccezione del 2020, di un saldo fortemente positivo nella gestione straordinaria: la contabilizzazione di proventi straordinari, composti principalmente da insussistenze attive derivanti dallo storno di debiti presunti degli anni precedenti, insieme all'assegnazione, da parte della Regione, di risorse di competenza di esercizi pregressi, ha determinato un differenziale positivo a favore dell'indice di redditività totale e soprattutto, analizzando il CE riclassificato, ha fortemente condizionato i risultati d'esercizio nel corso degli anni (si confronti, nello specifico, il reddito netto risultante nel 2019, che rileva un utile d'esercizio ad euro 1.236.058,85, e il totale dei proventi e oneri straordinari, che ammontano ad euro 8.467.685,96).

È possibile pertanto concludere che, nei quattro anni analizzati, l'unica annualità in cui la gestione caratteristica non assorbe più risorse di quante ne riceva è rappresentata dall'anno 2021 (reddito operativo pari ad euro 1.895.458,11);

- con l'incidenza dei costi della produzione interna è possibile individuare, attraverso il rapporto tra costi della produzione interna e costi della produzione totale (composti dai soli costi che concorrono a formare il margine operativo lordo).

Si assiste ad un graduale incremento dell'incidenza dei costi di produzione interna (rappresentati dagli acquisti di beni e dal costo del lavoro), che passano dal 31,86% dell'anno 2019 al 37,16% del 2022. Ci possono essere diverse cause dietro all'aumento dell'indicatore nel corso degli anni (come

per esempio, sicuramente, l'aumento del costo del lavoro determinato dai processi di assunzione di ulteriore personale nel corso degli anni), ma la principale motivazione per la quale è stato proposto tale indice è per quantificare e confrontare quanto incidono i costi interni (e, di conseguenza, i costi esterni) nella gestione aziendale: l'ASL NO, come più volte ricordato, ha in carico l'intera popolazione residente della Provincia di Novara. Con il solo presidio ospedaliero di Borgomanero non risulta chiaramente in grado di coprire l'intero fabbisogno di salute dei propri residenti (pari a 341.391 al 31/12/2021). Risulta pertanto indispensabile destinare la maggior parte dell'utenza presso altre aziende sanitarie (ad esempio, verso la limitrofa Azienda ospedaliero-universitaria "Maggiore della Carità") oppure presso strutture private convenzionate. La sola spesa per esternalizzazione dei servizi di ricovero e specialistica ammonta infatti a circa il 30% del totale dei costi della produzione (voce B.2.A.3 e voce B.2.A.7 del modello CE);

Al fine di approfondire l'incidenza di tali dati vengono proposti due ulteriori indici: il rapporto dei costi per servizi sul valore della produzione e il rapporto dei costi del personale sul valore della produzione. Questi indicatori permettono di quantificare il livello di risorse (ricavi) assorbiti da ciascuna delle due voci di CE riclassificato.

Il rapporto dei costi per servizi (che includono, oltre all'assistenza ospedaliera e specialistica già menzionata, l'assistenza farmaceutica, integrativa, riabilitativa, protesica e socio sanitaria e assistenziale) nel 2019, ammonta al 70,35% del valore della produzione. Nel corso dei tre anni di analisi l'indicatore diminuisce a seguito della riduzione dei servizi erogati a seguito dell'emergenza pandemica, ma anche grazie ad un incremento (a partire dal 2021) delle risorse assegnate ad ASL NO arrivando a raggiungere, nel 2022, il 64,30%.

Il rapporto dei costi del personale (composto dal personale dipendente, dai medici convenzionati, dai consulenti e collaboratori, tutti comprensivi di oneri sociali ed IRAP) si attesta, per l'anno 2019 al 23,17%, aumentando fino al 25% nel 2020 e attestandosi al 23,30% nel 2022. Dato il già citato

aumento delle risorse che inevitabilmente influenza il denominatore, i valori relativi risultanti nel 2021 e 2022 confermano quanto già esposto nei precedenti paragrafi (riclassificazione CE): il costo del personale è incrementato (grazie alle nuove assunzioni, comprensive dei contratti a tempo determinato stipulati durante la pandemia, e a seguito dei rinnovi contrattuali del comparto) e assorbe maggiori risorse rispetto al 2019, pur mantenendo percentuali e valori relativi simili.

• **INDICI DI REDDITIVÀ - CE COVID**

Indicatore	2020	2021	2022
- Incidenza contributi Covid sul totale dei finanziamenti	2,41%	3,90%	0,67%
- Incidenza dei costi Covid per servizi sul totale dei finanziamenti	1,54%	2,06%	1,13%
- Incidenza dei costi del personale Covid sul totale dei finanziamenti	1,39%	2,95%	1,81%

Tabella 11 - Indici di redditività COVID ASL NO - anni 2020 – 2022

Attraverso la riclassificazione del modello CE COVID, è possibile effettuare l'analisi degli indicatori anche per i dati relativi esclusivamente all'emergenza sanitaria.

Come per gli indici di redditività, è stato utilizzato il solo modello CE ed è stata effettuata una valutazione sull'incidenza di determinate voci di ricavo e costo Covid in rapporto ai contributi totali aziendali:

- il primo indicatore rappresenta l'incidenza dei contributi Covid sul totale dei finanziamenti. Il valore ottenuto indica la quota, rapportata al totale delle assegnazioni regionali, che fa riferimento ai finanziamenti erogati direttamente per la gestione dell'emergenza sanitaria.

Come si può notare dai valori relativi ottenuti, l'incidenza rispetto al totale dei ricavi contabilizzati nell'anno è molto bassa e, come già descritto

durante l'analisi del CE COVID riclassificato, si verifica un incremento delle risorse nell'anno 2021, confermato dall'aumento percentuale nell'indice;

- l'incidenza dei costi Covid per servizi sul totale dei finanziamenti, indica l'ammontare percentuale dei costi per servizi sostenuti per l'emergenza sanitaria sul totale dei contributi assegnati.

L'andamento del rapporto nel corso degli anni segue quello dell'incidenza dei ricavi, incrementando nel 2021 rispetto all'anno precedente (2,06%) e diminuendo nell'anno successivo (1,13%);

- viene infine calcolata l'incidenza dei costi del personale Covid sul totale dei finanziamenti. Tale valore risulta in linea con i due precedenti, riportando, per l'anno 2020 l'1,39%. Nel 2021 raggiunge il 2,95%, mentre nel 2022 si attesta all'1,81%.

Analizzando i tre indicatori proposti nel complesso e confrontandoli tra loro, risulta evidente come l'incidenza dei contributi derivanti da assegnazioni regionali dedicate esclusivamente alla gestione Covid non sia sufficiente nemmeno a coprire la somma dei due indici che propongono a numeratore dei costi.

La conferma si evince agevolmente dal reddito netto risultante dal CE COVID riclassificato (pari ad euro -14.670.472,88 nel 2020, euro -17.058.348,83 nel 2021 ed euro -14.859.831,02). I contributi contabilizzati non sono sufficienti a coprire i costi che portano all'EBITDA (margine operativo lordo), sottolineando pertanto un'insufficiente destinazione delle risorse ed una contestuale elevata e non preventivata spesa per l'emergenza sanitaria.

CAPITOLO 5

Conclusioni

Il presente studio si è posto l'obiettivo di analizzare l'impatto economico, finanziario e patrimoniale che la pandemia SARS-Cov-2 (Covid-19) ha avuto sui bilanci delle aziende del Sistema sanitario nazionale italiano.

L'improvvisa emergenza sanitaria ha trovato un sistema impreparato alla gestione pandemica, evidenziando tutte le criticità strutturali, organizzative ed economiche delle aziende sanitarie, già in sofferenza a causa di politiche di finanziamento del fondo sanitario limitative.

Attraverso l'analisi dei dati, rilevati dai bilanci d'esercizio consuntivi redatti nel quadriennio 2019-2022, è stato possibile procedere alla riclassificazione dei modelli di conto economico e stato patrimoniale, al fine di poter focalizzare particolari caratteristiche e peculiarità dei valori risultanti con una differente chiave di lettura e, grazie agli indicatori di bilancio, è stato possibile sintetizzare e presentare una panoramica sull'andamento generale dell'azienda oggetto di studio.

L'attività di approfondimento sui bilanci di ASL NO ha permesso, pertanto, di individuare alcune criticità, in termini economici, finanziari e patrimoniali, emerse e portate in evidenza dalla pandemia Covid-19:

- 1) l'emergenza sanitaria ha rimarcato la presenza di carenze strutturali, sia a livello dimensionale (ad esempio, l'insufficienza di posti letto di terapia intensiva), sia a livello tecnologico (attrezzature sanitarie). Tramite la valutazione dello stato patrimoniale, ciò trova conferma con l'analisi del grado di ammortamento delle immobilizzazioni materiali, le quali risultano essere in uno stato di elevata obsolescenza.

A tal fine, rappresentano delle importanti opportunità di rinnovamento del patrimonio aziendale quelle offerte dall'articolo 2 del D.L. n. 34/2020, relativo al riordino della rete ospedaliera, e dal Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza, nel quale vengono programmati numerosi interventi destinati

al rinnovamento delle dotazioni tecnologiche, infrastrutturali e digitali delle aziende sanitarie;

- 2) l'analisi del valore della produzione, e la comparazione temporale dello stesso nel quadriennio 2019-2022, ha sottolineato un incremento, per l'ASL NO a partire dal 2021, del fondo sanitario regionale relativo alle risorse indistinte, finalizzate e vincolate destinate alla gestione ordinaria e caratteristica dell'azienda, volte a garantire i livelli essenziali di assistenza e ad assicurare le funzioni di base della tutela della salute. Tale obiettivo, dal punto di vista strettamente economico, non si è sempre tradotto in un risultato d'esercizio positivo. Negli anni 2020 e 2022 il bilancio d'esercizio ha infatti rilevato una perdita rimarcando, tra le diverse cause che hanno portato a questo risultato, l'insufficienza delle risorse predisposte per fronteggiare la pandemia dal riparto del finanziamento del Servizio sanitario nazionale.

Risulta quindi necessaria una revisione, a livello nazionale, della quota di spesa pubblica complessiva da destinare al sistema sanitario, agendo attraverso un incremento della percentuale di Prodotto Interno Lordo (PIL) riservata al fondo sanitario nazionale;

- 3) la necessità, da parte dell'azienda sanitaria, di affrontare tempestivamente la situazione emergenziale con interventi immediati e quantitativamente importanti, ha scatenato un inevitabile incremento dei costi su diverse voci di bilancio. I principali scostamenti attestati dagli indicatori si rilevano sui costi della produzione interna ovvero, nello specifico, sui costi per acquisto di beni (data la variazione nelle esigenze di approvvigionamento) e sul costo totale del lavoro. In merito a quest'ultima voce, è opportuno segnalare il protrarsi della condizione di carenza del personale sanitario e delle difficoltà, ad oggi ancora evidenti, incontrate dalle aziende sanitarie nei processi di assunzione dei medici e professionisti sanitari.

Nonostante l'avvio, da parte delle ASL, di procedure di contenimento e razionalizzazione della spesa importanti, inderogabili e che permetteranno di sanare le inefficienze gestionali ed organizzative, risulta tuttavia essenziale, per il futuro delle aziende stesse, che sia intrapreso un percorso

di assunzione di ulteriore personale (sanitario, professionale ed amministrativo) che consenta di disporre delle risorse umane sufficienti a garantire l'erogazione delle prestazioni sanitarie definite nei livelli essenziali di assistenza e agevoli l'abbattimento ed il recupero delle liste d'attesa che, a seguito dell'emergenza pandemica, hanno subito ulteriori ritardi.

La pandemia Covid-19 ha rappresentato un evento storico di rilevante importanza, coinvolgendo diversi aspetti della vita quotidiana di ognuno. Le aziende sanitarie hanno affrontato questo avvenimento impegnando tutte le forze a propria disposizione per garantire assistenza sanitaria a tutta la popolazione residente.

Con la chiusura dello stato di emergenza, risulta necessaria un'accurata riorganizzazione dei processi di finanziamento e di spesa degli enti del Servizio sanitario nazionale, che permetta di operare rispettando i principi cardine di efficacia, efficienza ed economicità e, soprattutto, di continuare ad ottemperare a quanto sancito dal dettato costituzionale presente nell'art.32: la tutela della salute come diritto fondamentale dell'individuo e interesse della collettività.

Bibliografia - Sitografia

- Anessi Pessina E., Cantù E., Notarnicola E. – *“L’evoluzione della situazione economico-finanziaria delle aziende sanitarie pubbliche”*, Rapporto OASI 2015, Milano, Egea
- Anessi Pessina E., Sicilia F. – *“L’equilibrio economico dei Servizi Sanitari Regionali e delle loro aziende”*, Rapporto OASI 2009, Milano, Egea
- Anessi Pessina E., Zavattaro F. – *“L’introduzione della contabilità economico-patrimoniale: quali strumenti operativi per l’interpretazione dei valori economici”*, 1997, Mecosan
- ASL NO – Amministrazione trasparente - <https://trasparenza.asl.novara.it/>
- ASL NO – Deliberazione del Direttore generale n. 352 del 18/06/2021 *“Atto aziendale ASL NO – Presa d’atto in via ricognitiva del testo vigente alla data del 1° giugno 2021”*, 2021
- ASL NO – Deliberazione del Direttore generale n. 194 del 15/06/2020 *“Bilancio consuntivo ASL NO esercizio 2019”*, 2020
- ASL NO – Deliberazione del Direttore generale n. 395 del 26/07/2021 *“Bilancio consuntivo ASL NO esercizio 2020”*, 2021
- ASL NO – Deliberazione del Direttore generale n. 470 del 09/09/2022 *“Bilancio consuntivo ASL NO esercizio 2021”*, 2022
- ASL NO – Deliberazione del Direttore generale n. 338 del 20/06/2023 *“Bilancio consuntivo ASL NO esercizio 2022”*, 2023
- ARS Toscana – *“Analisi di bilancio delle AUSL toscane”*, Firenze, 2005
- Barzan E., Notarnicola E., Rota S. – *“Performance economiche delle aziende ospedaliere: quali strategie per il risanamento aziendale?”*, Rapporto OASI 2019, Milano, Egea
- Battaglia G., Leoni G. – *“L’analisi per quozienti di bilancio nelle aziende sanitarie pubbliche: il caso della Regione Piemonte”*, 2000, Mecosan
- Bergamaschi M., Lecci F., Renoldi A. – *“La valutazione delle performance economiche e dei costi in sanità: un confronto a livello nazionale”*, 2008, Mecosan
- Camera dei deputati – *“Il piano nazionale di ripresa e resilienza”*, 2023 <https://temi.camera.it/leg18/pnrr.html>

- Camera dei deputati – “Il livello di finanziamento del Servizio sanitario nazionale”, 2022
https://www.camera.it/temiap/documentazione/temi/pdf/1104197.pdf?_1709336654114
- Carnevali G. – “*L’assistenza sanitaria in Italia*”, 2007, Essa editrice
- Cezza G.L., Lizzani S. – “*La fiscalità d’impresa delle Aziende sanitarie pubbliche*”, 2011, Gruppo 24 ore
- Colombo G.M., Setti M., “*Contabilità e bilancio degli enti non profit*”, 2005, IPSOA
- Corte dei conti, Deliberazione n.19/SEZAUT/2022/FRG, “Referto al Parlamento sulla gestione finanziaria dei servizi sanitari regionali, esercizi 2020-2021”
- De Caro F., Moccia G., “*La Sanità Pubblica. Ricerca sul campo*”, 2020, Giuseppe De Nicola Editore
- Franceschetti B., Cardile A, Casertano A., “*Il bilancio d’impresa*”, 2002, Laurus Robuffo
- Foglietta F., Carlini S., Grandi E., “*Un modello alternativo di valutazione dell’equilibrio economico dell’area ospedaliera*”, 2005, Mecosan
- Gelmetti M. – “*L’analisi di bilancio per indici di un’azienda sanitaria*”, 2005, Sanità pubblica e privata
- Giorgetti R., “*Legislazione e organizzazione del servizio sanitario*”, Maggioli Editore, 2010
- Jorio E., “*Diritto della sanità e dell’assistenza sociale*”, 2013, Maggioli Editore
- Ministero della salute – “*Covid-19 – Situazione in Italia*”, 2024
<https://www.salute.gov.it/portale/nuovocoronavirus/>
- Ministero dell’economia e delle finanze “*Il monitoraggio della spesa sanitaria*” – Rapporto n. 9, 2022 <https://www.rgs.mef.gov.it/>
- Teodori C. – “*L’analisi di bilancio*” (terza edizione), 2017, Giappichelli
- Tieghi M. – “*Il bilancio d’esercizio delle aziende sanitarie pubbliche: uno schema di analisi*”, 2000, CLUEB