

Simone Lazzini

**STRUMENTI
ECONOMICO-AZIENDALI
PER IL GOVERNO
DELLA SANITÀ**

FrancoAngeli

Informazioni per il lettore

Questo file PDF è una versione gratuita di sole 20 pagine ed è leggibile con



La versione completa dell'e-book (a pagamento) è leggibile con Adobe Digital Editions. Per tutte le informazioni sulle condizioni dei nostri e-book (con quali dispositivi leggerli e quali funzioni sono consentite) consulta [cliccando qui](#) le nostre F.A.Q.



I lettori che desiderano informarsi sui libri e le riviste da noi pubblicati possono consultare il nostro sito Internet: www.francoangeli.it e iscriversi nella home page al servizio “Informatemi” per ricevere via e.mail le segnalazioni delle novità o scrivere, inviando il loro indirizzo, a “FrancoAngeli, viale Monza 106, 20127 Milano”.

Simone Lazzini

**STRUMENTI
ECONOMICO-AZIENDALI
PER IL GOVERNO
DELLA SANITÀ**

FrancoAngeli

Copyright © 2013 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy.

| Ristampa | Anno |
|---------------------|---|
| 0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 | 2013 2014 2015 2016 2017 2018 2019 2020 2021 2022 |

L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sui diritti d'autore.

Sono vietate e sanzionate (se non espressamente autorizzate) la riproduzione in ogni modo e forma (comprese le fotocopie, la scansione, la memorizzazione elettronica) e la comunicazione (ivi inclusi a titolo esemplificativo ma non esaustivo: la distribuzione, l'adattamento, la traduzione e la rielaborazione, anche a mezzo di canali digitali interattivi e con qualsiasi modalità attualmente nota od in futuro sviluppata).

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941 n. 633. Le fotocopie effettuate per finalità di carattere professionale, economico o commerciale o comunque per uso diverso da quello personale, possono essere effettuate a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da CLEARedi, Centro Licenze e Autorizzazioni per le Riproduzioni Editoriali (www.clearedi.org; e-mail autorizzazioni@clearedi.org).

Stampa: Geca Industrie Grafiche, Via Monferrato, 54 - 20098 San Giuliano Milanese (MI)

Copyright © 2013 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy

L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sul diritto d'autore. L'Utente nel momento in cui effettua il download dell'opera accetta tutte le condizioni della licenza d'uso dell'opera previste e comunicate sul sito www.francoangeli.it.

INDICE

| | | |
|--|------|----|
| Prefazione | pag. | 9 |
| 1. L'armonizzazione dell'informativa contabile delle aziende sanitarie | » | 15 |
| 1.1. Il sistema economico-patrimoniale per la sanità | » | 15 |
| 1.2. La funzione informativa del bilancio: inquadramento generale | » | 21 |
| 1.3. Le fonti per la redazione del bilancio | » | 28 |
| 1.4. Le fonti per la redazione del bilancio: i postulati | » | 31 |
| 1.5. I principi di redazione | » | 36 |
| 2. La riforma del bilancio delle aziende sanitarie pubbliche | » | 43 |
| 2.1. La struttura del Bilancio d'esercizio: lo Stato patrimoniale | » | 43 |
| 2.2. Il prospetto di Conto economico | » | 54 |
| 2.3. I principi contabili specifici per la sanità | » | 63 |
| 2.4. L'ammortamento dei beni strumentali e la connessa procedura di sterilizzazione contabile | » | 65 |
| 2.5. Il ripiano delle perdite, gli ulteriori principi contabili per il settore sanitario e le norme di raccordo per la gestione sanitaria accentrata | » | 71 |
| 2.6. Il rendiconto finanziario | » | 72 |
| Appendice al capitolo 2 – Le aliquote di ammortamento previste dal d.lgs. n. 118/2001 | » | 79 |
| 3. Gli strumenti per il governo dell'innovazione tecnologica: l'Health Technology Assessment | » | 80 |
| 3.1. Le variabili di diffusione delle tecnologie sanitarie: il ruolo dell'Health Technology Assessment | » | 80 |
| 3.2. Le origini dell'HTA e il suo percorso evolutivo | » | 82 |

| | | |
|--|------|-----|
| 3.3. La dimensione aziendale dell'HTA | pag. | 85 |
| 3.4. Gli ambiti della valutazione: le prospettive spazio-temporali | » | 87 |
| 3.5. L'oggetto e gli approcci della valutazione | » | 90 |
| 3.6. I metodi di valutazione | » | 93 |
| 3.7. L'analisi delle esperienze applicative | » | 101 |
| 3.8. Gli scenari prospettici dell'HTA | » | 106 |
| 4. Dalla funzione all'attività di internal audit: prospettive per la sanità | » | 110 |
| 4.1. Introduzione | » | 110 |
| 4.2. Il sistema dei controlli nelle pubbliche amministrazioni: inquadramento istituzionale ed evoluzione normativa | » | 111 |
| 4.3. Il concetto di sistema di controllo interno | » | 117 |
| 4.4. L'attività di revisione nell'ambito dei controlli delle aziende sanitarie pubbliche | » | 120 |
| 4.5. La configurazione delle funzioni di internal auditing | » | 125 |
| 4.6. L'internal audit e la certificabilità di bilancio | » | 128 |
| 4.7. Gli ambiti applicativi dell'internal audit in sanità | » | 131 |
| 4.8. L'audit del sistema dei controlli | » | 135 |
| 4.9. Osservazioni conclusive e prospettive di sviluppo | » | 142 |
| Bibliografia | » | 147 |

PREFAZIONE

Il volume esamina le innovazioni, intervenute negli ultimi anni, sugli strumenti di governo delle aziende sanitarie pubbliche. La sanità, come molti altri comparti della pubblica amministrazione, è stata oggetto di un lungo processo di riforma che ne ha cambiato profondamente gli assetti funzionali ed organizzativi.

Il decreto legislativo n. 502 del 30 dicembre, del 1992 segna un momento di grande passaggio introducendo, anche in ambito sanitario, le logiche economico-aziendali. Con il termine *aziendalizzazione* si comprende un ampio processo di cambiamento di cui sono state oggetto le pubbliche amministrazioni, sottolineandone la svolta in chiave economico-aziendale. Da un punto di vista concettuale, la portata di tale riforma avrebbe dovuto innestare, nel sistema, un cambiamento nei criteri di conduzione delle organizzazioni pubbliche che sarebbero dovute essere indirizzate al perseguimento di un equilibrio economico a valere nel tempo. Quello che si intendeva introdurre, era dunque, il finalismo aziendale e non, come in realtà è molto spesso avvenuto, circoscrivere tale fenomeno all'implementazione, spesso di mera presenza, di strumenti e tecniche, in uso nelle imprese private.

In ambito privato lo sviluppo degli strumenti manageriali – sistemi di pianificazione e controllo, valutazione dei dirigenti, sistema delle rilevazioni aziendali, analisi della performance, contabilità generale e analitica – sono, infatti, la conseguenza del finalismo aziendale che per essere perseguito ha, strumentalmente, bisogno di elementi di formalizzazione, rilevazione e misurazione. La confusione, in molti casi evidente, tra fini e mezzi ha portato, sovente, ad una interpretazione fuorviante degli esiti dei processi di riforma enfatizzando, l'importanza di aver conseguito la disponibilità di uno strumento, piuttosto che il suo reale grado di utilizzo. È in questo dua-

lismo che si gioca la portata delle riforme, ed è su queste basi che la ricerca ha sviluppato i propri canoni.

La ricerca condotta, ripercorre gli ambiti d'innovazione più significativi degli ultimi anni selezionando quelli in cui le impostazioni economico-aziendali hanno avuto un ruolo determinante, evidenziandone il contenuto fattuale o le potenzialità di impiego.

Il primo filone di studio riguarda l'evoluzione dell'informativa di bilancio che ha rivestito, fin dalle prime riforme degli anni Novanta, un ruolo centrale nel processo stesso di aziendalizzazione.

Le aziende sanitarie sono state le prime dell'intero comparto pubblico a passare alla contabilità economico-patrimoniale e, ad oggi, il processo sebbene ben delineato presenta ancora notevoli margini di affinamento.

Il secondo tema, di grande impatto per la sanità, è il "governo dell'innovazione tecnologica". Essa è considerata come uno dei fattori determinanti sullo stato di salute degli individui, poiché è ormai dimostrato che esiste uno stretto legame tra l'impiego di nuove tecnologie e l'efficacia del servizio erogato.

L'ultimo aspetto esaminato riguarda la problematica dei controlli. Essi hanno rappresentato uno degli ambiti di elezione su cui si sono concentrate le riforme degli ultimi vent'anni. Il tema è stato così significativo che ha portato non pochi studiosi a ritenere che la riforma della pubblica amministrazione fosse, di fatto, coincidente con la riforma dei controlli.

La sanità è stata uno dei comparti più esposti a questi cambiamenti, sia per l'incidenza economica che riveste nell'ambito della spesa pubblica totale, sia per la complessità che pervade la sua gestione, e tale da richiedere lo sviluppo di importanti strumenti di governo.

Ad oggi, i controlli, sebbene numerosi, non si sono rivelati in grado di scongiurare gli abusi amministrativi e le malversazioni di cui le pubbliche amministrazioni italiane sono state testimoni, né tantomeno sono riusciti a traghettare le organizzazioni verso l'abbandono di una concezione formalistica dell'attività amministrativa. In alcune ricerche si dimostra, infatti, la loro crisi, in altre si configura il loro declino ma resta il fatto che la tematica dei controlli e della loro effettività, sia tutt'altro che scevra di contributi e di posizioni aperte.

La natura delle innovazioni negli strumenti manageriali può essere ricondotta a due cause.

La prima consiste negli interventi normativi che introducono nuovi elementi o novellano quelli precedenti. È il caso dei cambiamenti suscitati nell'ambito dei sistemi contabili o in quello dei controlli.

Nel secondo caso, le cause delle innovazioni manageriali discendono direttamente dalla diffusione di strumenti, metodologie e tecniche sperimentate in contesti differenti, che progressivamente si affermano a livello complessivo. È questa la circostanza ascrivibile all'*Health Technology assessment*, la disciplina che riguarda la valutazione degli impatti derivanti dall'impiego delle tecnologie sanitarie.

Tornando alla sequenza logica della trattazione, l'attività di analisi si sviluppa partendo dal tema dell'informativa di bilancio, ed in particolare, sul ruolo esercitato dalla recente normativa sui principi di redazione del Bilancio per la sanità stabiliti dalla d.lgs. n. 118/2011.

Essi si inquadrano nel più ampio processo di armonizzazione contabile che sta coinvolgendo gran parte del sistema delle pubbliche amministrazioni italiane.

Senza indulgere in una eccessiva trattazione, a scopo di premessa, è importante sottolineare come con l'espressione armonizzazione contabile si individui un processo finalizzato alla riduzione delle diversità mediante il mutuo riconoscimento di un contesto unificante, sintesi di tutti quelli precedenti. L'armonizzazione è, dunque, un processo di ricerca di omogeneità posta a monte dell'emanazione di qualsiasi standard, dalla quale questi dovrebbero discendere per esserne l'esplicitazione operativa.

L'emanazione di uno standard, la standardizzazione, e quindi un'uniformità procedurale o valutativa, è cosa ben diversa dall'originare una composizione unitaria tra differenti manifestazioni di uno stesso fenomeno.

L'obiettivo di giungere ad un contesto di omogeneità contabile può essere, pertanto, condotta mediante due soluzioni che, sebbene mosse da un medesimo intendimento, lo perseguono percorrendo sentieri opposti

Nel processo di armonizzazione, l'accettazione di uno standard è la conseguenza di un preventivo processo di convergenza, temporalmente strutturato, verso uno scenario prospettico ritenuto auspicabile.

La standardizzazione si muove, invece, in senso inverso, persegue l'armonia contabile, definendo, a priori, uno stato di desiderabilità a cui tendere – lo standard – inducendo, nei comportamenti dei soggetti destinatari, un processo di convergenza nella direzione impostata.

Il processo di armonizzazione contabile in ambito sanitario si è rivelato del tutto peculiare seguendo un percorso che ha utilizzato in momenti differenti elementi di entrambe le impostazioni. Si è sviluppata sulla base dell'obbligo normativo di introdurre la contabilità economico-patrimoniale in tutte le aziende sanitarie ed ospedaliere nella prima metà degli anni Novanta. Tale passaggio, in alcuni casi vissuto con grande resistenza, ha comunque consentito di abbandonare completamente la contabilità finanziaria. In tale

contesto si è inserita la regionalizzazione del sistema sanitario. Le Regioni hanno immediatamente utilizzato l'informativa di bilancio come vero e proprio vessillo della loro autonomia, regolamentandola in modo proprio. Con il passare del tempo, a questa prima fase è seguita quella in cui è maturata la consapevolezza che le evidenze di bilancio avevano una valenza fondamentale per supportare il governo dell'intero sistema. Il valore della comparabilità e dell'omogeneità nei processi valutativi, l'utilità di conoscere in modo attendibile gli andamenti gestionali, hanno acquisito un rinnovato vigore costituendo il presupposto culturale che ha consentito di giungere alla attuale situazione. Il primo capitolo affronta, infatti, il tema dell'armonizzazione dell'informativa di bilancio considerando il processo evolutivo che l'ha contraddistinta. Esamina, inoltre i connotati e le funzioni del bilancio proponendo il raccordo tra le varie fonti di redazione del bilancio a cui attinge la disciplina sanitaria, in tema di postulati e principi di redazione.

Nel secondo capitolo sono analizzati gli schemi del bilancio, evidenziando sia le logiche generali di redazione sia gli effetti che derivano dall'emanazione dei principi contabili specifici per la sanità, contenuti nel d.lgs. n. 118/2011 come novellato dal recente decreto del Ministero della salute del 20 marzo 2013.

Il terzo capitolo riguarda le metodologie di valutazione delle tecnologie sanitarie. L'impatto economico, organizzativo e sociale di questa componente è tale da richiedere lo sviluppo di apposite procedure di valutazione. A questa esigenza risponde l'*Health Technology Assessment* (HTA) del quale vengono esposti i principi ispiratori, gli ambiti di applicazione, le metodologie di analisi, nonché alcune significative esperienze a livello nazionale.

L'ultima parte del lavoro affronta l'ampia tematica del sistema dei controlli in sanità, soffermandosi sulle innovazioni che hanno riguardato le forme di controllo previste dalla normativa e la strutturazione della funzione di *internal audit*.

In particolare la trattazione mette in evidenza, come nell'ambito dei controlli, l'evolversi della normativa di riferimento abbia mutato il ruolo degli attori stessi: in alcuni casi espandendone i compiti o in altri sopprimendo organi e funzioni. Ne deriva la necessità di riconfigurare il ruolo dell'*internal audit* che da funzione aziendale diventa vera e propria attività finalizzata a garantire la funzionalità del sistema amministrativo. Il *risk management* diventa, dunque, elemento caratterizzante dell'*internal audit* del quale vengono esposti gli elementi salienti ed i finalismi.

La sanità è dunque fucina di grandi cambiamenti, l'attività di ricerca evidenzia il contributo che gli strumenti economico aziendali offrono all'attività

di governo del sistema esponendone i tratti rilevanti, le criticità emergenti e le potenzialità che dal loro affinamento è possibile ancora trarre.

Quando si giunge all'epilogo di un lavoro c'è sempre il desiderio di ringraziare coloro che hanno contribuito a consentirne lo svolgimento. Voglio pertanto ringraziare la mia famiglia per il sostegno e l'affetto che mi hanno sempre dimostrato. Sono il senso della mia vita.

Un pensiero di profonda gratitudine mi lega al mio Maestro, il prof. Luca Anselmi, costante riferimento nel lavoro e presenza premurosa nella mia vita. Ringrazio, infine, i colleghi del dipartimento di Economia e Management dell'Università di Pisa per il continuo apporto di idee e di stimoli, ai quali sono legato da un sentimento di grande amicizia e di profonda stima.

1. L'ARMONIZZAZIONE DELL'INFORMATIVA CONTABILE DELLE AZIENDE SANITARIE

1.1. Il sistema economico-patrimoniale per la sanità

Trascorsi ormai più di 20 anni dall'emanazione del d.lgs. n. 502/1992, la cosiddetta riforma Bis, che aveva richiesto alle Regioni di regolamentare la «gestione economico finanziaria e patrimoniale delle unità sanitarie locali e delle aziende ospedaliere» in conformità ai principi emanati dal Codice Civile e di «rendere pubblici, annualmente, i risultati delle proprie analisi dei costi, dei rendimenti e dei risultati», il periodo di trasformazione dell'impianto contabile delle aziende sanitarie è giunto da tempo a definitivo completamento.

Il processo di progressivo abbandono della contabilità finanziaria e l'introduzione di quella economico patrimoniale si è concluso nel 2002 quando, anche gli ultimi enti hanno concluso l'implementazione del sistema contabile su base economico patrimoniale.

Sul piano sostanziale l'approdo ad un sistema economico-patrimoniale rappresentò una svolta di indubbio valore, anche e soprattutto dal punto di vista della cultura aziendale prima ancora che sotto l'aspetto tecnico-contabile. L'abbandono della prospettiva finanziaria per accogliere l'evidenza completa della gestione rappresentata dagli andamenti economico-patrimoniali e finanziari, non comportò la mera adesione ad un nuovo modo di rilevare i fatti aziendali. La portata di tale innovazione fu assai più ampia, implicava la presa in carico delle responsabilità economiche della gestione con tutte le conseguenze derivanti della ferrea evidenza di esse che scaturisce dal bilancio di esercizio.

La sua valenza, inoltre, si protese ben oltre il sistema di contabilità generale. Impattò sull'insieme degli strumenti per il controllo manageriale. (Anselmi, 2003).

Si senti l'esigenza di affinare il sistema di contabilità analitica, di innestare la prospettiva economica nei documenti di programmazione e pianificazione, di innalzare il tenore informativo della reportistica aziendale. In altre parole il passaggio alla contabilità economica ha coinvolto l'intero sistema informativo delle aziende sanitarie e ha profondamente inciso sul modo stesso in cui gli operatori lo interpretavano e lo utilizzavano¹.

Pur dando come acquisita l'importanza di aver introdotto la contabilità economico-patrimoniale nelle aziende sanitarie, se si entra nel merito sul grado di effettività della *disclosure* di bilancio è opportuno proporre alcune considerazioni.

La letteratura, infatti, si è espressa in maniera concorde nel riconoscere una sostanziale debolezza informativa dello schema ministeriale stabilito con il d.m. 20 ottobre 1994, non del tutto sanata neppure dal d.m. 11 febbraio 2002 che ha approvato la versione revisionata del precedente schema ministeriale (Anessi-Pessina, 2003).

Lo schema del 2002 supera alcuni limiti tecnici del precedente, ma ne mantiene le carenze informative, non proponendo né un vero e proprio schema di redazione della Nota integrativa, né tantomeno una elencazione di corredo sui contenuti minimi che dovrebbe riportare (Anessi Pessina, 2002).

Lo stesso antefatto del d.n. 11 febbraio 2002 dava per assodato che lo schema di bilancio, a norma art. 5 del d.lgs. n. 502/1992, sostituito dal art. 5 del d.lgs. n. 229/1999, dovesse essere di tipo economico e uniformato ai principi di cui al codice civile e decretava che i bilanci pluriennali ed annuali delle aziende sanitarie e delle aziende ospedaliere dovessero essere redatti secondo lo schema predisposto che assunse in realtà il tenore di una linea guida più che un vero e proprio standard di redazione.

Da un'analisi degli schemi che ogni regione approntò per le proprie aziende sanitarie locali e aziende ospedaliere emerse che circa la metà delle Regioni italiane, nel configurare gli schemi di rendicontazione, avevano optato per una propria struttura espositiva discostandosi dalle linee guida trac-

¹ Sulla portata dei cambiamenti determinati dall'adozione di un sistema economico-patrimoniale Anselmi in afferma: «Di fronte alle novità che vengono sempre più avvertite, occorre [...] congiungere la contabilità tradizionale ai nuovi strumenti che maggiormente permettono di saldare gestione programmata al controllo sui risultati della medesima. Il metodo della programmazione, la contabilità economica, la misurazione dei costi, della produttività e della qualità dei servizi sono l'unica via percorribile per dare razionalità alle decisioni e poterne valutare efficacia ed efficienza». L. Anselmi, *Percorsi aziendali per le Pubbliche Amministrazioni*, Giappichelli, Torino, 2003.

ciate dalla normativa nazionale, senza tuttavia, riuscire a superarne, anche, in questo caso, alcuni dei limiti informativi principali.

Dalla lettura dei prospetti di rendicontazione risultava complicato comprendere l'articolazione delle fonti di finanziamento, e in particolare la struttura, per criterio di assegnazione, dei contributi in conto esercizio (Quota capitaria, attività non tariffate, finanziamenti straordinari o di riequilibrio) e l'entità della mobilità attiva e passiva, che venivano rappresentate in voci apposite, solo in poche realtà regionali, mentre, nella maggior parte dei casi, erano accorpate in voci più ampie².

Lo scarso grado di dettaglio di queste voci limitava fortemente il contenuto informativo della rendicontazione che, di fatto non consentiva di comprendere il contributo offerto, alla formazione del risultato complessivo, dalle varie tipologie di proventi, e ostacolava la possibilità di effettuare analisi di tipo comparativo.

L'esame della disciplina contabile e delle iniziative promosse dalle Regioni testimonia, comunque, una attenzione crescente nei confronti della necessità di aumentare il grado di significatività dell'informativa economico patrimoniale.

Molte Regioni sono giunte ad elaborare schemi di Conto economico esaurienti come Veneto e Liguria altre, come Lombardia e Marche hanno riconosciuto un grande rilievo alla Nota integrativa rendendola un documento particolarmente dettagliato e fruibile³. La Toscana ha avviato un progetto per la formalizzazione dei principi contabili e di revisione per le aziende sanitarie e sta sviluppando prime sperimentazioni, come del resto l'Emilia Romagna, per la certificazione dei bilanci.

Anche sul piano della comparabilità tra le impostazioni regionali, dopo un primo momento in cui l'autonomia regionale si era in gran parte tradotta in un'enfasi normativa sugli aspetti contabili, sembra oggi emergere una

² «La separata evidenziazione dei contributi in conto esercizio dalla regione, rispetto a quelli provenienti da altri soggetti, è prevista soltanto da 10 ordinamenti regionali, direttamente nello schema di Conto economico (8) o almeno in Nota integrativa (2)». L'impostazione ministeriale, confermata anche nel nuovo schema, raggruppa in un'unica voce i contributi in conto esercizio. Anessi Pessina (2003, p. 198).

³ Questa scelta di ampliare il contenuto della Nota integrativa può essere interpretato come una forma di «socializzazione del bilancio». Con questa espressione Gabrovec Mei definisce l'impostazione che attribuisce al rendiconto «una capacità evolutiva» che fa coincidere, all'ampliamento del concetto di *accountability*, l'espansione del contenuto del rendiconto «tradizionale» che finisce per inglobare anche le informazioni supplementari che potrebbero trovare collocazione in altri documenti di rendicontazione specifici (come ad esempio il Bilancio Sociale). O. Gabrovec Mei, *Il linguaggio contabile – itinerario storico e metodologico*, Giappichelli, Torino, 1990.

tendenza a contrarre il grado di differenziazione, anche alla luce delle spinte all'armonizzazione provenienti dal contesto nazionale ed internazionale.

Negli anni Novanta, infatti, la possibilità di regolamentare i propri assetti contabili regionali venne assunto a simbolo dell'autonomia riconosciuta.

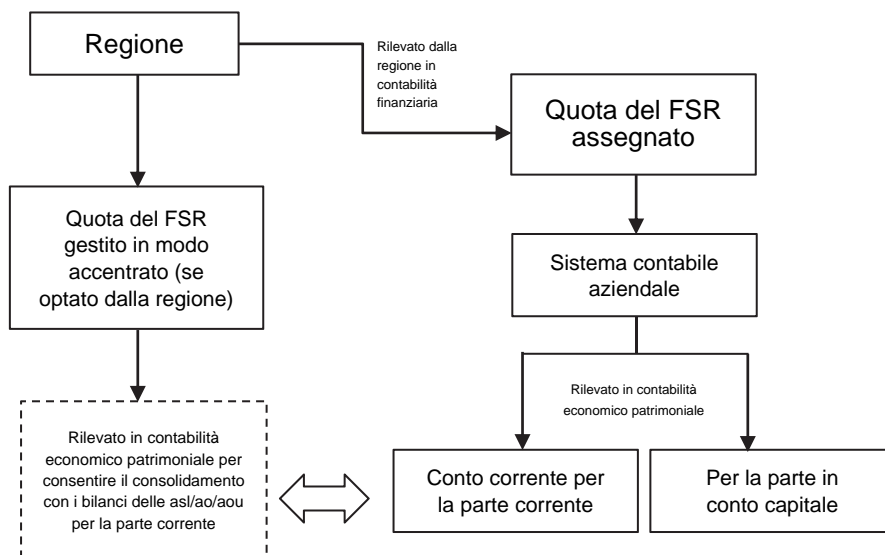
A partire dagli anni 2000, ormai consolidata l'autonomia da un punto di vista ben più sostanziale e fattivo, si è cominciata a diffondere la consapevolezza che ricorrere a schemi e esperienze mutate da altre realtà regionali, o comunque, convergere verso una uniformità degli schemi e dei principi contabili potesse condurre ad indubbi benefici. Si stavano cioè affermando i prodromi per una rinnovata ricerca di armonizzazione nella regolamentazione contabile, ed in particolare, una convergenza verso l'impiego di principi contabili unitari per il settore sanitario

Il decreto legislativo del 23 giugno 2011 n. 118 rappresenta, un importante tassello, di un lungo processo finalizzato a conseguire l'armonizzare la finanza pubblica.

Il decreto avente ad oggetto «disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi» attua la delega contenuta all'art. 2 comma 6 della legge 5 maggio 2009, n. 42 in materia di federalismo fiscale e in attuazione dell'art. 119 della Costituzione.

I destinatari del provvedimento sono *in primis* le regioni che, devono evidenziare gli andamenti connessi alle operazioni di impiego e spesa nell'ambito sanitario. Uno degli aspetti più importanti del provvedimento consente alle regioni, per la parte del bilancio regionale che riguarda il finanziamento e la spesa del relativo servizio sanitario, di aderire ad uno dei due modelli di gestione proposti. O si mantiene una contabilità separata (tra enti del sistema sanitario e regione) che presuppone la rilevazione mediante le scritture in contabilità finanziaria, oppure si esercita la facoltà di gestire direttamente una quota del proprio finanziamento sanitario (Gestione accentrata regionale) in tal caso però si devono effettuare le rilevazioni mediante scritture in contabilità economico-patrimoniale (cfr. Fig. 1).

Fig. 1 – Il meccanismo di raccordo Regione/aziende in gestione sanitaria accentrata



Alle regioni compete, inoltre, il consolidamento dei conti degli enti sanitari in raccordo con gli esiti della gestione sanitaria accentrata presso la regione nell'ipotesi che si abbia aderito a questa opzione.

Gli altri soggetti destinatari del provvedimento sono le aziende sanitarie locali, le aziende ospedaliere, gli istituti di ricovero e cura a carattere scientifico pubblici, anche se trasformati in fondazioni, le aziende ospedaliere universitarie e infine gli istituti zooprofilattici di cui al decreto legislativo 30 giugno 1993, n. 270.

È dunque un provvedimento di ampia portata che non circoscrive il proprio ambito ai soli aspetti contabili delle aziende sanitarie ma è teso a configurare un sistema omogeneo e trasparente per le determinazioni economico finanziarie del sistema.

La parte di specifica pertinenza al settore sanitario è disciplinata nel Titolo II in cui trovano indicazione i seguenti elementi:

- gli obblighi posti in carico delle regioni che discendono dalla scelta, o meno, di adottare la gestione accentrata della spesa sanitaria;