

IL BILANCIO E LA CONTABILITA' DELLE AZIENDE SANITARIE

a cura Dott. Roberto Simonazzi

[clicca qui per collegarti direttamente alla seconda parte dell'intervento](#)

1. Sintesi degli eventi legislativi più importanti

La riforma del Servizio Sanitario Nazionale nasce con la legge n. 421/1992 recepita con il D.Lgs. n. 502/92 ed integrata con il D.Lgs n. 571/93. Gli obiettivi fondamentali perseguiti con la riforma sono:

1. fornire un livello minimo di assistenza sul territorio nazionale;
2. distinguere i soggetti preposti all'individuazione dei bisogni sanitari del territorio;
3. consentire l'aumento dell'efficacia del servizio sanitario nella gestione delle risorse.

In particolare, con il D.Lgs. n. 502/1992 le Unità Sanitarie Locali sono state trasformate in Aziende Sanitarie Locali, cioè aziende dotate di personalità giuridica con autonomia organizzativa, amministrativa e patrimoniale, con finalità di produzione di beni e servizi tali da soddisfare bisogni dei cittadini. Di notevole importanza è l'art.13 comma 1 del D.Lgs. n.502/1992 che prevede il trasferimento alle Regioni della responsabilità per disavanzi delle A.S.L., attraverso la cosiddetta "regionalizzazione" del sistema sanitario. In precedenza l'U.S.L. dipendeva, sotto il profilo economico/finanziario, dal Comune, attualmente, l'A.S.L. riesce a gestire in modo autonomo la propria attività e le Regioni hanno il compito di controllare l'andamento della spesa sanitaria regionale.

Il D.Lgs. n. 517/1993, all'art.5, dispone che le Regioni debbano provvedere ad emettere norme per la gestione economica, finanziaria e patrimoniale delle A.S.L. e delle aziende ospedaliere seguendo le linee guida del D.Lgs. n.127/1991, ispirato alla 4^a Direttiva Cee in tema di contabilità e bilancio economico patrimoniale. L'art 5 del D.Lgs. n. 517/1993 ha previsto, inoltre:

1. l'adozione del Bilancio Pluriennale di previsione, del Bilancio preventivo economico annuale;
2. la destinazione dell'eventuale avanzo e le modalità di copertura dei disavanzi di esercizio;
3. la tenuta di una contabilità analitica per centri di costo che consenta le analisi comparative dei costi, rendimenti e risultati;
4. l'obbligo delle A.S.L. ed Aziende Ospedaliere di rendere pubblici i risultati della propria analisi dei costi, rendimenti e risultanze.

Il successivo processo di aziendalizzazione, derivante dall'adozione di tali criteri, ha dotato le aziende sanitarie pubbliche di strumenti di contabilità e controllo più adeguati, ovvero la contabilità economico/patrimoniale in luogo della contabilità finanziaria.

Attualmente la rendicontazione delle aziende sanitarie locali prevede:

- a. il bilancio pluriennale per tre anni, che deve essere coerente con il piano strategico aziendale concordato con la Regione, esso contiene la previsione della situazione patrimoniale e del conto economico, viene approvato dal direttore generale di concerto con il direttore amministrativo e sanitario;
- b. il bilancio di previsione annuale, che si compone di uno stato patrimoniale ed un conto economico. Esso deve tener conto dei limiti di spesa autorizzati dalla Regione

Il commercialista telematico

- e deve essere approvato dal direttore generale, dal direttore sanitario e dal direttore amministrativo;
- c. il bilancio consuntivo di esercizio che esprime la situazione anno per anno del patrimonio e dei componenti economici, costi e ricavi, inoltre deve essere approvato entro il trenta aprile dell'esercizio successivo ed evidenzia il risultato dell'esercizio;
 - d. i prospetti sulle previsioni annuali di cassa, che rappresentano le previsioni del fabbisogno annuale di cassa e vengono predisposti assieme al Bilancio di previsione.

La novità della contabilità economico/patrimoniale ha richiesto l'adattamento dello schema di bilancio civilistico alle esigenze delle aziende sanitarie e, pertanto il Ministero della Sanità e del Tesoro hanno predisposto:

- a. uno schema di bilancio economico/patrimoniale uniforme a livello nazionale con delega alle Regioni per la predisposizione della nota integrativa;
- b. un piano dei conti tipo;
- c. linee guida ministeriali ai fini dell'integrazione dei criteri di valutazione riportati nell'art. 2424 c.c.;
- d. un percorso metodologico ai fini dell'introduzione della contabilità economica e patrimoniale.

Il passaggio da una contabilità finanziaria ad una contabilità economico/patrimoniale ha comportato un notevole sforzo per l'adeguamento dell'impianto contabile e per il radicale cambiamento della cultura amministrativa, che da un criterio di cassa è passata ad un criterio di competenza economica.

2. L'impostazione nazionale del sistema contabile.

L'impostazione del sistema contabile delle aziende sanitarie proposto a livello nazionale si compone di tre parti:

1. il piano dei conti dell'azienda sanitaria.
2. lo schema di bilancio economico/patrimoniale con le relative linee guida per la redazione.
3. i prospetti e i rendiconti riepilogativi: modelli CE 01, CE 02, CE03.

Il piano dei conti rappresenta lo strumento base per la costruzione del sistema informativo aziendale e per la redazione del bilancio d'esercizio dell'azienda sanitaria.

All'interno del piano dei conti vengono distinti:

- CONTI NUMERARI E DI CAPITALE
- CONTI DI REDDITO

E' necessario rilevare, prima di analizzare nel dettaglio il bilancio, che il piano dei conti proposto a livello nazionale risulta essere influenzato dall'abbandonata contabilità finanziaria.

Numerose sono le critiche che possono essere sollevate in proposito, soprattutto per quanto riguarda i conti di reddito che ancora oggi vengono distinti per destinazione e non secondo la natura contabile, ma anche per alcuni conti numerari e di capitale che risultano essere anacronistici (esempio: merci c/rimanenze finali). Alla luce di ciò si può concludere che il piano dei conti proposto dal Ministero risulta inadeguato sia per un corretto sistema contabile aziendale che per la successiva redazione del bilancio secondo lo schema ministeriale.

Il bilancio d'esercizio di un'azienda sanitaria, coerentemente al disposto dell'art. 2423 c.c., si compone di:

- STATO PATRIMONIALE
- CONTO ECONOMICO
- NOTA INTEGRATIVA

Il commercialista telematico

Prima di analizzare nel dettaglio gli schemi proposti a livello ministeriale, è necessario chiarire che il bilancio dell'azienda sanitaria, talvolta per aderire maggiormente alle esigenze specifiche del settore sanitario, si discosta in alcuni punti da quanto previsto dalla normativa civilistica.

STATO PATRIMONIALE

ATTIVITA'	PASSIVITA'
<p>A) IMMOBILIZZAZIONI</p> <p>A.I) IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. COSTI DI IMPIANTO E DI AMPLIAMENTO 2. COSTI DI RICERCA E SVILUPPO 3. DIRITTI DI BREVETTO E DI UTILIZZO 4. ALTRE IMMOBILIZZAZIONI IMMAT. <p>A.II) IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. TERRENI 2. FABBRICATI 3. IMPIANTI E MACCHINARI 4. ATTREZZATURE SANITARIE 5. MOBILI E ARREDI 6. AUTOMEZZI 7. ALTRI BENI 8. COSTI DI MANUTENZIONE STRAORD. <p>A.III) IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. CREDITI 2. TITOLI <p>B) ATTIVO CIRCOLANTE</p> <p>B.I) SCORTE</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. SCORTE SANITARIE 2. SCORTE NON SANITARIE 3. ACCONTI <p>B.II) CREDITI</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. CREDITI V/REGIONE E PROVINCIA AUT. 2. CREDITI V/COMUNI 3. CREDITI V/USL, ASL 4. CREDITI V/ERARIO 5. ALTRI CREDITI <p>B.III) ATT. FIN. CHE NON COSTITUISCONO IMM.^{NI}</p> <p>B.IV) DISPONIBILITA' LIQUIDE</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. CASSA 2. ISTITUTO TESORIERE 3. C/C POSTALE <p>C) RATEI E RISCONTI</p> <p>TOTALE ATTIVITA'</p>	<p>A) PATRIMONIO NETTO</p> <p>A.I) CONTRIBUTI C/CAP^{LE} DA REGIONE INDISTIN.</p> <p>A.II) CONTRIBUTI C/CAP^{LE} DA REGIONE VINCOL.</p> <p>A.III) FONDO DI DOTAZIONE</p> <p>A.IV) CONTRIBUTI PER RIPIANI PERDITE ANNO</p> <p>A.V) UTILI (PERDITE) PORTATI A NUOVO</p> <p>A.VI) UTILE (PERDITA) DELL'ESERCIZIO</p> <p>B) F/DO RISCHI E ONERI</p> <p>B.I) FONDI PER IMPOSTE</p> <p>B.II) FONDI PER RISCHI</p> <p>B.III) ALTRI FONDI</p> <p>C) PREMIO DI OPEROSITA' SUMAI</p> <p>D) DEBITI</p> <p>E) RATEI E RISCONTI</p> <p>TOTALE PASSIVITA'</p>
CONTI D'ORDINE	CONTI D'ORDINE

Il commercialista telematico

La prima differenza sostanziale rispetto al bilancio civilistico emerge con chiarezza nello stato patrimoniale, dove manca la prima macroclasse A) *crediti verso soci per versamenti ancora dovuti* il motivo è che le istituzioni a cui è indirizzato il bilancio ministeriale sono aziende sanitarie pubbliche.

Da sottolineare è anche la voce A.II. 8) *costi di manutenzione straordinaria*, tale voce non compare nel bilancio civilistico, perché secondo la normativa civilistica le manutenzioni straordinarie ritenute incrementative devono essere portate a diretto incremento del valore del cespite a cui si riferiscono. Tale voce risulta essere, pertanto, in contrasto con la normativa civilistica e con i principi contabili e la sua presenza non è giustificabile dalle peculiarità proprie del settore sanitario. Ulteriore differenza è rappresentata dalla voce B.I) *scorte*, che oltre ad avere una denominazione impropria (sarebbe più opportuno impiegare il termine “rimanenze”) non prevede la distinzione in diverse tipologie di rimanenze così come da impostazione civilistica.

Per quanto riguarda le *attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni* è da rilevare che nello schema ministeriale non compare tutta l’articolazione prevista dalla normativa civilistica, questa scelta trova giustificazione nelle particolari norme restrittive che regolano la gestione finanziaria delle aziende sanitarie.

Infine nel passivo si riscontrano modificazioni profonde rispetto al bilancio civilistico soprattutto nella prima classe A) *patrimonio netto*, dove le voci vengono distinte secondo una logica strettamente pubblica.

Il *premio di operosità Sumai* è un conto la cui natura è, in linea di principio, assimilabile a quella del fondo TFR.

Infine per quanto riguarda i *debiti* si riscontra un maggior dettaglio relativo ai mutui, tale impostazione trova la sua giustificazione nella necessità di controllare il grado di indebitamento delle aziende sanitarie.

CONTO ECONOMICO

A) VALORE DELLA PRODUZIONE

- A.1) CONTRIBUTI IN C/ESERCIZIO
- A.2) PROVENTI E RICAVI DIVERSI
- A.3) CONCORSI, RECUPERI, RIMBORSI PER ATTIVITA' TIPICHE
- A.4) COMPARTICIPAZIONE ALLA SPESA PER PRESTAZIONI SANITARIE
- A.5) COSTI CAPITALIZZATI

B) COSTI DELLA PRODUZIONE

- B.1) ACQUISTI D'ESERCIZIO
- B.2) MANUTENZIONE E RIPARAZIONE
- B.3) COSTI PER PRESTAZIONI DI SERVIZI DA PUBBLICO
- B.4) COSTI PER PRESTAZIONI DI SERVIZI DA PRIVATO
- B.5) GODIMENTO DI BENI DI TERZI
- B.6) PERSONALE DEL RUOLO SANITARIO
- B.7) PERSONALE DEL RUOLO PROFESSIONALE
- B.8) PERSONALE DEL RUOLO TECNICO
- B.9) PERSONALE DEL RUOLO AMMINISTRATIVO
- B.10) SPESE AMMINISTRATIVE E GENERALI
- B.11) SERVIZI APPALTATI
- B.12) AMMORTAMENTI IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI
- B.13) AMMORTAMENTI DELLE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI
- B.14) SVALUTAZIONE DEI CREDITI
- B.15) VARIAZIONE DELLE RIMANENZE
- B.16) ACCANTONAMENTI TIPICI DELL'ESERCIZIO

Il commercialista telematico

C) PROVENTI E ONERI FINANZIARI

- C.1) ONERI FINANZIARI
- C.2) INTERESSI
- C.3) ENTRATE VARIE

D) RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITA' FINANZIARIE

E) PROVENTI E ONERI STRAORDINARI

- E.1) MINUSVALENZE
- E.2) PLUSVALENZE
- E.3) ACCANTONAMENTI NON TIPICI DELL' ATTIVITA' SANITARIA
- E.4) CONCORSI, RECUPERI, RIMBORSI PER ATTIVITA' NON TIPICHE
- E.5) SOPRAVVVENIENZE ED INSUSSISTENZE

F) IMPOSTE E TASSE

CONTRIBUTI PER IL RIPIANO PERDITE RICEVUTO NELL'ESERCIZIO

Il *valore della produzione* risulta essere profondamente diverso rispetto allo schema del bilancio civilistico, tuttavia tali differenze sono riconducibili alle particolari esigenze del settore sanitario.

Nella voce A.2) *proventi e ricavi diversi* vengono iscritti i ricavi delle prestazioni di attività sanitarie istituzionali, ma vi confluiscono forzatamente anche le variazioni dei lavori in corso su ordinazione.

Per quanto concerne i *costi della produzione* lo schema ministeriale presenta poche differenze formali rispetto allo schema civilistico, la differenza è, però sostanziale dal momento che i *costi per prestazioni di servizi* vengono classificati secondo il criterio della destinazione, impostazione che risulta essere incoerente con i principi dettati per la redazione del bilancio secondo il sistema del reddito che prevede la distinzione dei costi per natura contabile.

Infine lo schema del bilancio ministeriale riporta, in calce al conto economico, l'indicazione di eventuali *contributi per il ripiano delle perdite ricevuti nell'esercizio* tale indicazione non ha alcun significato di tipo economico, essendo una movimentazione che coinvolge solamente le poste del patrimonio netto e quindi sarebbe più corretto riportare tale voce in calce allo stato patrimoniale ed eventualmente fornire le informazioni di dettaglio in nota integrativa.

Il bilancio secondo l'impostazione ministeriale non prevede uno schema di nota integrativa, ha solo predisposto i principi generali per la sua redazione, concedendo facoltà alle singole Regioni di integrare ed eventualmente variare lo schema di nota integrativa ministeriale.

I documenti allegati al bilancio sono: la relazione sulla gestione (a cura del direttore generale) e la relazione sul bilancio (a cura del collegio dei revisori).

L'azienda sanitaria, oltre a redigere il bilancio secondo l'impostazione vista sopra, deve anche predisporre dei *reports* su modelli ministeriali, con una frequenza mensile o trimestrale e in sede di rendicontazione annuale.

MODELLO CE01

Il modello CE01 riprende i dati già rilevati nel conto economico, riclassificandoli secondo criteri diversi. Il modello in questione non rispetta la struttura dello schema di conto economico, ma si ispira ai vecchi schemi di rendicontazione presenti nella contabilità finanziaria. Con l'introduzione della contabilità economico/patrimoniale questo modello è divenuto obsoleto, una sua possibile

Il commercialista telematico

evoluzione potrebbe essere quella di un conto economico riclassificato, che partendo dal conto economico ministeriale, conduca ad un conto economico riclassificato, tale da consentire un'analisi più approfondita della dinamica reddituale.

MODELLO CE02

Il modello CE02 si propone di ricostruire i flussi di cassa in entrata e in uscita dell'azienda sanitaria con l'indicazione della natura reddituale del movimento finanziario.

Anche in questo caso il modello presenta una struttura che risente dell'impostazione derivante dalla contabilità finanziaria, pertanto il modello CE02 non è strumento idoneo alla rappresentazione della dinamica finanziaria aziendale secondo l'impostazione della contabilità economico/patrimoniale.

Una possibile evoluzione del modello CE02 potrebbe essere quella di considerare il modello come una riclassificazione dello stato patrimoniale, per evidenziare nell'attivo gli impieghi e nel passivo le fonti di finanziamento.

MODELLO CE03

Il modello CE03 è uno strumento di contabilità analitica che consente di condurre un'analisi dei costi per livelli di assistenza ed è di stretta derivazione della contabilità analitica.

Questo *report* è certamente rilevante per comprendere la dinamica della spesa per le varie tipologie di assistenza.

3. La regionalizzazione del sistema contabile.

Il D.Lgs. n. 502/1992, insieme alle linee guida per la predisposizione della contabilità economico/patrimoniale e degli schemi di bilancio, ha permesso alle Regioni di:

- adattare l'impianto contabile previsto a livello nazionale da Ministero del Tesoro e dal Ministero della Sanità alle specifiche esigenze regionali;
- integrare e variare lo schema della nota integrativa ministeriale;
- 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 in linea con l'impostazione economico/patrimoniale, nella costruzione di una contabilità analitica ed infine nell'elaborazione di linee guida per la redazione del bilancio aziendale composto di stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa, quest'ultima con un maggiore livello di dettaglio di quanto previsto a livello centrale.

L'ampiezza dell'intervento normatore regionale non è stata uniforme sul territorio nazionale, infatti, alcune regioni hanno spinto in profondità la loro legiferazione mentre altre si sono limitate ai dettagli della struttura o semplicemente al recepimento gli schemi ministeriali senza aggiungere specificazioni.

Febbraio 2007

ROBERTO SIMONAZZI