

Collana CERGAS

Centro di Ricerche sulla Gestione dell'Assistenza Sanitaria e Sociale della SDA Bocconi School of Management

Rapporto OASI 2018

Osservatorio sulle Aziende e sul Sistema sanitario Italiano

Il rinnovamento dei sistemi sanitari è da tempo al centro del dibattito politico e scientifico nazionale e internazionale. Con l'istituzione di OASI (Osservatorio sulle Aziende e sul Sistema sanitario Italiano), il CERGAS ha voluto confermarsi quale punto di riferimento per l'analisi dei cambiamenti in corso nel sistema sanitario italiano, adottando un approccio economico-aziendale. Ha inoltre creato un tavolo al quale mondo accademico e operatori del SSN possono interagire ed essere nel contempo promotori e fruitori di nuova conoscenza.

A partire dal 2000, l'attività di ricerca di OASI è stata sistematicamente raccolta in una serie di Rapporti Annuali. Il Rapporto 2018:

- presenta l'assetto complessivo del SSN (profili istituzionali, struttura, attività, spesa, esiti) e del settore sanitario italiano, inquadrandolo anche in ottica comparativa internazionale. Sono inclusi approfondimenti sui consumi privati di salute, sugli erogatori privati accreditati e sul sistema sociosanitario e sociale;
- approfondisce questioni di policy rilevanti per il sistema sanitario e le sue aziende, quali l'evoluzione dei profili professionali (*skill mix*) del personale SSN; la centralizzazione degli acquisti, con un approfondimento sulle politiche di acquisto nel comparto farmaceutico; l'introduzione di prezzi di riferimento per i dispositivi medici; i modelli per la segmentazione dei pazienti e il *Population Health Management*;
- a livello aziendale, si focalizza sui processi attuativi di certificabilità dei bilanci, sull'evoluzione dei sistemi di programmazione e controllo alla luce delle accresciute dimensioni aziendali, sugli strumenti per la gestione del sapere professionale, sulla diffusione di una funzione strutturata di gestione operativa.

Il CERGAS (Centro di Ricerche sulla Gestione dell'Assistenza Sanitaria e Sociale) dell'Università Bocconi, oggi parte della SDA Bocconi School of Management, è stato istituito nel 1978 con lo scopo di sviluppare studi e ricerche sul sistema sanitario. Le principali aree di studio e ricerca sono: confronto tra sistemi sanitari e di Welfare e analisi delle politiche pubbliche in tali ambiti; valutazioni economiche in sanità; logiche manageriali nelle organizzazioni sanitarie; modelli organizzativi e sistemi gestionali per aziende sanitarie pubbliche e private; impatto sui settori industriali e di servizi collegati (farmaceutico e tecnologie biomediche) e sul settore socio-assistenziale. Quest'anno, inoltre, il CERGAS celebra il suo 40° anniversario, di pari passo con il SSN.

Questo volume è stato realizzato grazie al contributo incondizionato di



ISBN 978-88-238-5156-6



9 788823 851566

www.egeaeditore.it

Rapporto OASI 2018



CERGAS & SSN
40 ANNI INSIEME

CERGAS - Bocconi



CERGAS & SSN
40 ANNI INSIEME

Rapporto OASI 2018

Osservatorio sulle Aziende e sul Sistema sanitario Italiano

a cura di
CERGAS - Bocconi



Università
Bocconi

CERGAS
Centro di ricerche sulla Gestione
dell'Assistenza Sanitaria e Sociale

SDA Bocconi
School of Management



Collana CERGAS

Centro di Ricerche sulla Gestione dell'Assistenza Sanitaria e Sociale della SDA Bocconi School of Management



**CERGAS & SSN
40 ANNI INSIEME**

Rapporto OASI 2018

Osservatorio sulle Aziende e sul Sistema sanitario Italiano

a cura di
CERGAS - Bocconi



**Università
Bocconi**

CERGAS
Centro di ricerche sulla Gestione
dell'Assistenza Sanitaria e Sociale

SDA Bocconi
School of Management



Tutti i contributi del Rapporto OASI sono stati sottoposti al processo di doppio referaggio prima della pubblicazione.

Impaginazione: Corpo4 Team, Milano

Copyright © 2018 EGEA S.p.A.
Via Salasco, 5 – 20136 Milano
Tel. 02/5836.5751 – Fax 02/5836.5753
egea.edizioni@unibocconi.it – www.egeaeditore.it

Tutti i diritti sono riservati, compresi la traduzione, l'adattamento totale o parziale, la riproduzione, la comunicazione al pubblico e la messa a disposizione con qualsiasi mezzo e/o su qualunque supporto (ivi compresi i microfilm, i film, le fotocopie, i supporti elettronici o digitali), nonché la memorizzazione elettronica e qualsiasi sistema di immagazzinamento e recupero di informazioni.

Date le caratteristiche di Internet, l'Editore non è responsabile per eventuali variazioni di indirizzi e contenuti dei siti Internet menzionati.

Prima edizione: novembre 2018

ISBN 978-88-238-5156-6

Stampa: Geca Industrie Grafiche, San Giuliano Milanese (Mi)



Questo volume è stampato su carta FSC® proveniente da foreste gestite in maniera responsabile secondo rigorosi standard ambientali, economici e sociali definiti dal Forest Stewardship Council®

8 La certificabilità dei bilanci delle aziende sanitarie: modelli, stato dell'arte e implicazioni dei PAC regionali¹

di Elisabetta Barzan, Elisabetta Notarnicola, Silvia Rota²

8.1 Introduzione

Il rinnovato interesse³ sulla certificabilità dei bilanci delle aziende sanitarie promosso nell'ambito della più ampia riforma di armonizzazione contabile del D.lgs 118/2011⁴, ha riportato alla luce il tema dell'importanza del dato di bilancio per la gestione delle aziende pubbliche (e non solo). Contemporaneamente all'impegno di armonizzazione delle regole contabili, si è dato impulso ad un percorso sulla certificabilità dei bilanci. La definizione di nuove regole rischiava infatti di rimanere solamente un passaggio formale se non accompagnata da una riflessione sulle procedure contabili, ovvero sulle modalità con cui tali regole vengono effettivamente applicate dalle aziende. Si è previsto dunque di avviare dei percorsi aziendali, codificati in attività e obiettivi, che fossero propedeutici per le aziende rispetto alla certificabilità del dato contabile e utili nella definizione dei sistemi aziendali di riferimento. Questo ha un impatto sia sui sistemi dei controlli esterni dei soggetti coinvolti, ma anche interni, andando ad agire sui processi aziendali.

¹ Gli autori ringraziano la professoressa Elena Cantù dell'Università Cattolica del Sacro Cuore per il prezioso supporto nello svolgimento della ricerca.

² Nonostante il capitolo sia frutto del lavoro congiunto degli autori, i §§ 8.1, 8.2, 8.5, 8.6.2, 8.6.4, 8.7 sono da attribuirsi ad Elisabetta Notarnicola, i §§ 8.3, 8.6.1 a Silvia Rota e i §§ 8.4 e 8.6.3 a Elisabetta Barzan. Gli autori desiderano ringraziare i dirigenti regionali che hanno collaborato alla raccolta dei dati e alla realizzazione delle interviste.

³ Le prime indicazioni risalgono al 2005, Legge 23 dicembre 2005, n. 266, art. 1, comma 29, dove si diceva: *Con decreto del Ministro della salute, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, d'intesa con la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano, da emanare entro il 31 marzo 2006, sono definiti i criteri e le modalità di certificazione dei bilanci delle aziende sanitarie locali, delle aziende ospedaliere, degli Istituti di ricovero e cura a carattere scientifico di diritto pubblico, degli istituti zooprofilattici sperimentali e delle aziende ospedaliere universitarie.*

⁴ Decreto legislativo del 23 giugno 2011 n. 118 – Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42.

Dal 2013 ad oggi tutte le regioni, con sole due eccezioni, hanno adottato dei percorsi volti a raggiungere la certificabilità dei bilanci e hanno avviato i lavori con le aziende sanitarie al fine di introdurre sistemi di controllo interni e di revisione contabile. Il panorama è molto differenziato sia rispetto alla maturità dei sistemi introdotti, che alle caratteristiche dei sistemi di controllo proposti, nonché alle modalità di coinvolgimento delle singole aziende. Essendo un processo ad impatto sui processi aziendali, il percorso di certificabilità presenta potenzialmente una alta rilevanza strategica sia in termini di cambiamento sulle singole organizzazioni che di governo del sistema.

Alla luce di queste considerazioni il capitolo si pone l'obiettivo di:

1. Fornire una disamina ragionata del processo di recepimento e di implementazione dei Percorsi di Attuazione della Certificabilità (PAC) nelle regioni, individuando così i diversi approcci esistenti e mappando lo stato dell'arte⁵;
2. Indagare come i diversi modelli esistenti siano stati usati a livello regionale come strumento tecnico o strategico per la governance dei SSR.

A tal fine, il capitolo propone una mappatura dei percorsi che hanno portato all'implementazione a livello regionale delle indicazioni normative nazionali. Un approfondimento su una selezione rappresentativa di regioni ha infine permesso di validare le dimensioni chiave rilevate dalla mappatura e di approfondire i singoli contesti regionali in ottica descrittiva (Fattore, 2005) indagando l'impatto operativo e strategico dei possibili modelli di PAC.

Il capitolo si sviluppa come segue: il paragrafo 2 illustra il tema della certificabilità e le principali tappe della sua introduzione nel SSN; il paragrafo 3 colloca il tema della certificabilità dei bilanci nel tema più ampio del sistema dei controlli aziendali esterni ed interni fornendo una chiave interpretativa; il paragrafo 4 illustra obiettivi e metodo dell'analisi; il paragrafo 5 presenta la mappatura dei PAC di tutte le regioni italiane; il paragrafo 6 illustra alcuni casi emblematici. Nel paragrafo 7 gli autori propongono alcune conclusioni e riflessioni sullo stato di avanzamento dei PAC e sui modelli emergenti.

8.2 I Percorsi di Certificabilità dei bilanci nelle aziende sanitarie

8.2.1 Origine e obiettivi del percorso

Il tema della certificabilità dei bilanci, intesa come *“l'esigenza di verificare le rilevazioni contabili e i bilanci delle aziende al fine di esprimere un giudizio sulla*

⁵ La ricerca dei documenti e la redazione dei casi regionali sono aggiornati al 15 maggio 2018

chiarezza e attendibilità dei bilanci stessi” (Cantù, 2014) è stato introdotto con riferimento alle Aziende Sanitarie (d’ora in poi AS) con l’obiettivo di garantire che le innovazioni e lo sforzo teso all’armonizzazione dei dati contabili delle AS diventassero un risultato sostanziale (Persiani, 2015). Il concetto, reso come *certificabilità* in ambito sanitario, è connesso al più ampio concetto di *revisione contabile*, affermato da diversi anni in ambito privato (Gelmetti, 2013). Esprimere un giudizio di revisione, implica la verifica che i dati che compongono il bilancio siano corretti e che il risultato (il bilancio nel suo complesso) risulti veritiero e corretto. Questo viene indicato come presupposto per la “fiducia” degli utilizzatori del bilancio, che nel caso delle AS includono una vasta gamma di attori istituzionali pubblici e privati. Lavorare sulla certificabilità dei bilanci significa “renderli pronti” alla revisione contabile, lavorando sulle procedure contabili e sui processi aziendali ad esse collegati.

Due sono le principali ragioni che hanno portato a ritenere questo tema particolarmente rilevante in ambito sanitario (Anessi Pessina, Cantù e Persiani, 2011). Il lavoro fatto sui Piani di Rientro ha portato alla luce numerose incongruenze e difficoltà nella ricostruzione dei dati contabili soprattutto con riferimento al livello di indebitamento, segnalando una diffusa scarsa attendibilità dei dati contabili pregressi di alcune regioni (Persiani, Romolini, Cicero, Civello, 2015). Questo ha favorito una riflessione generale sulle difficoltà in ambito sanitario nel disporre di dati contabili armonizzati ed attendibili (Persiani, Romolini, Rossi, Galanti, 2013). In parallelo, nella prima decina degli anni 2000, si è vissuta una accelerazione nel processo di devoluzione verso le regioni, facendo emergere la necessità di avere a disposizione strumenti di rendicontazione e programmazione adeguati alle nuove necessità regionali.

Il raggiungimento della certificabilità presuppone due passaggi logici distinti:

1. Da un lato si basa su procedure di registrazione contabile coerenti con gli accadimenti aziendali, quindi in grado di replicare e rappresentare in bilancio i fatti rilevanti (cogliendo il momento della rilevazione);
2. Dall’altro include il momento della preparazione del bilancio e i dati qui esposti (cogliendo il momento della predisposizione dei documenti).

Non riguarda quindi solamente la correttezza di un documento in uno specifico momento ma piuttosto il modo in cui i dati sono raccolti e imputati a bilancio (Gelmetti, 2013; Gigli, 2014). Coerentemente e sapientemente, la revisione esterna è stata impostata dal livello nazionale come un obiettivo a tendere, invitando le regioni a intraprendere dei percorsi che, a partire dalle procedure interne aziendali, possano portare in modo progressivo a garantire la qualità dei dati contabili. Contemporaneamente è stato introdotto anche un focus sui sistemi di controllo interni al fine di integrare le diverse funzioni aziendali.

Tabella 8.1 **Principali interventi normativi circa la certificabilità dei bilanci dell'SSN**

Provvedimento	Contenuti
Legge 23 dicembre 2005, n. 266 art. 1, comma 291 (Legge Finanziaria 2006)	Introduce il concetto della Certificazione dei bilanci delle aziende sanitarie locali, delle aziende ospedaliere, degli istituti di ricovero e cura a carattere scientifico di diritto pubblico, degli istituti zooprofilattici sperimentali e delle aziende ospedaliere-universitarie.
Patto per la Salute 2010-2012	Ribadisce il concetto di Certificazione e Certificabilità
D.M. 18/gennaio 2011	Introduce la valutazione straordinaria delle procedure amministrativo contabili.
D. Lgs n.118/2011	Propone interventi significativi sui sistemi contabili delle aziende sanitarie orientati alla omogeneità dei dati.
D.M. 17 settembre 2012	Introduce i Percorsi Attuativi di Certificabilità dei bilanci (PAC)
D.M. 1 marzo 2013	Fornisce indicazioni operative sui PAC

La certificabilità ha assunto quindi un profondo significato gestionale e manageriale per le regioni e le AS (ad essa è infatti attribuito lo scopo di perseguire omogeneità, chiarezza e attendibilità dei documenti contabili delle aziende sanitarie), ma anche una potenziale valenza strategica. Il percorso di certificabilità può difatti rappresentare l'occasione per le AS di ripensare i propri processi e attività aziendali in senso lato e i bilanci "certificati", dal punto di vista delle Regioni, potranno contribuire a rendere più efficaci gli sforzi di programmazione e di governance del gruppo.

8.2.2 Dal livello nazionale alla ricezione da parte delle regioni

Il percorso verso la certificabilità è partito da una volontà del livello nazionale (seppur radicata in alcune positive esperienze regionali attivate nei primi anni 2000; Megali e Rossi, 2005) e si è rivolto al livello regionale prima, e aziendale poi. La Tabella 8.1 illustra le tappe principali del percorso a livello normativo.

Il D.M. 17 settembre 2012, ha stabilito che le regioni dovessero presentare un programma di azione (Percorso Attuativo della Certificabilità – PAC) contenente i requisiti comuni da raggiungere in termini di standard organizzativi, contabili e procedurali necessari a garantire la certificabilità dei dati e dei bilanci degli enti del proprio sistema sanitario, oltre che individuare un "percorso di lavoro" minimo che ogni regione è tenuta a implementare per l'approvazione, la verifica e l'attuazione dei PAC. Il percorso vero e proprio di certificabilità ha preso dunque avvio con il successivo D.M. 01 marzo 2013 (il cd. DM PAC), che ha definito lo schema di dettaglio del PAC, articolandolo su 9 aree tematiche di intervento (Requisiti Generali, GSA, Consolidato Regionale, Immobilizzazioni, Rimanenze, Ricavi e Crediti, Disponibilità liquide, Patrimonio Netto, Debiti e Costi), a loro volta suddivise in 53 obiettivi e ha specificato gli ambiti di responsabilità delle regioni che possono essere sintetizzate nella responsabilità i) della definizione del PAC in termini di identificazione delle azioni; e del ii) completamento

del progetto oltre che iii) il coordinamento ed il monitoraggio dello svolgimento delle azioni da parte delle diverse aziende. Ogni regione era quindi tenuta alla presentazione di un PAC rispondente ai contenuti minimi previsti dai DM individuando un preciso piano di azione, con obiettivi e tempistiche da sottoporre a revisione periodica e relazioni periodiche da inviare al Ministero della Salute (in veste di supervisore esterno) fino al completamento di tutti gli obiettivi.

8.3 I Percorsi di Certificabilità e i sistemi di controllo nella governance dell'SSN

Il presente paragrafo si pone l'obiettivo di collocare il tema della certificabilità dei bilanci delle aziende sanitarie in un quadro più ampio rispetto a quello strettamente collegato alla revisione dei bilanci. Dopo cinque anni (considerando il 2013 come avvio effettivo della maggior parte dei percorsi) si è osservato nell'SSN un fenomeno molto interessante, ovvero la messa in relazione delle attività orientate alla certificabilità con quelle orientate allo sviluppo di sistemi di controllo interno aziendale. Alla luce del percorso normativo illustrato sopra, e del contesto in rapido cambiamento e managerializzazione in cui si collocano le aziende, negli anni recenti si sono diffuse numerose esperienze di riflessione sui controlli aziendali necessari e funzionali ad un buon funzionamento aziendale. Il percorso di certificabilità è stato l'occasione per diverse regioni e aziende per riflettere e ripensare i sistemi di controlli aziendali (d'ora in poi SC), interpretati come strumenti di accountability sia interna che esterna. Quali considerazioni si possono quindi condurre per mettere in relazione gli esiti dei PAC con il tema dei controlli?

Innanzitutto è doveroso soffermarsi sulle finalità della certificabilità e quindi della revisione contabile dei bilanci delle AS pubbliche. Come anticipato in precedenza, l'assoggettabilità dei bilanci delle AS dell'SSN alla revisione da parte di un soggetto esterno abilitato deriva, da un lato, dalla necessità di controllo della spesa sanitaria pubblica e, dall'altro, dall'esigenza di rendere i sistemi di rendicontazione della sanità pubblica (Regioni e AS) sempre più attendibili e confrontabili tra loro (Persiani *et al.*, 2013, 2015; Anessi Pessina *et al.*, 2011). In riferimento al tema del confronto dei dati, si rilevano in particolare tre criticità (Anessi Pessina *et al.*, 2011; Lecci e Vendramini, 2010):

1. eterogeneità delle molteplici norme contabili regionali che di fatto rendevano (prima dell'avvento della cd. armonizzazione contabile avviata con il D.lgs. 118/2011) poco comparabili i bilanci aziendali e difficilmente verificabili le loro modalità di redazione sull'attendibilità dei sistemi di rendicontazione della sanità pubblica italiana;

2. scarsa diffusione di adeguati sistemi di controllo interno nelle aziende operanti nei diversi sistemi regionali in grado di garantire l'assenza di significativi errori contabili nei bilanci delle aziende stesse;
3. scarsa fiducia, sia da parte dei soggetti controllori che dei controllati, nei sistemi di controllo regionali ancora eccessivamente improntati ad una logica finanziaria e al solo pareggio contabile e nei controlli contabili tradizionali, maggiormente votati al controllo di regolarità amministrativa piuttosto che a quelli di regolarità contabile.

Con il processo di certificabilità s'intende pertanto introdurre un sistema che accerti, con ragionevole sicurezza, che il bilancio delle AS *“sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile”* (ISA 200⁶) dove la ragionevole sicurezza può essere definita come un elevato livello di certezza rispetto al fatto che *“il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, siano esse dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali”* (ISA 200).

Risulta pertanto evidente come gli sforzi del legislatore, delle regioni e delle AS di rendere comparabili i bilanci delle Aziende del SSN e di ricercare la qualità dei dati contabili e dell'informativa economico-finanziaria, inevitabilmente si rifletta sulla qualità del più ampio sistema di controllo degli enti sanitari pubblici. La riforma promossa dal D.lgs 118/2011 peraltro, sottolineava la necessità di rivedere il sistema dei controlli esterni ed interni delle amministrazioni pubbliche, lasciando spazi di manovra per il futuro.

Intendiamo in questa sede fare riferimento ai diversi livelli del sistema di controllo (*in primis* contabile), dal momento che esistono diverse collocazioni (interne o esterne alle aziende) degli organi che esercitano la funzione di controllo o degli strumenti utilizzati. Basti pensare, ad esempio, al ruolo delle regioni nella governance dell'SSR, alle attività di verifica del Collegio Sindacale delle AS, della Corte dei Conti, alla funzione di *Internal Auditing* instaurata in alcune aziende e al revisore indipendente esterno (o società di revisione), agli utilizzatori dell'informativa contabile nelle aziende incluso il top management delle stesse, etc. L'intuizione del legislatore di affiancare al tradizionale controllo del Collegio Sindacale un revisore esterno indipendente (Marchi 2012; Quagli 2015) attraverso lo sviluppo di preliminari Percorsi di Certificabilità “guidati” dalle regioni, è giunta al termine di un percorso più ampio che si è avviato con

⁶ Principio di revisione ISA Italia n. 200. Si tratta di un principio contabile di 26 pagine, emanato dall'International Auditing and Assurance Standards Board e tradotto in lingua italiana. Il principio si intitola “Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA italia)” ed è attualmente in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente.

l'introduzione della contabilità economica in sanità (Anessi Pessina, Zavattaro, 1994; Zangrandi, 1999, Anessi Pessina et. al 2011). Nell'attuale momento storico, le AS sono chiamate a rafforzare la qualità dei SC al fine di garantire regolarità (trasparenza, correttezza) ma anche funzionalità (efficacia, efficienza) del proprio operato. Le tipologie di controllo presenti oggi nelle Aziende del SSR sono molteplici e afferiscono a differenti finalità, spesso definite dalle norme. Si pensi ad esempio ai controlli di regolarità amministrativo-contabile, al controllo di gestione, al controllo di gestione, al controllo strategico.

Dal punto di vista della disciplina economico-aziendale, è pertanto possibile indentificare le seguenti finalità che il SC nell'ambito del SSR dovrebbe perseguire: i) conformità, intesa come rispetto delle Leggi e dei regolamenti (conformità legale, fiscale, ambientale, sociale); ii) efficacia, ovvero verifica della capacità di programmi e funzioni aziendali di raggiungere i risultati attesi; iii) efficienza ed economicità, intese come utilizzo delle risorse coerentemente con la missione dell'ufficio o della struttura e minimizzazione costi; iv) affidabilità e integrità dei dati, intesa come abilità a prevenire rischi (es. frodi o errori) ma anche a fornire informazioni tempestive e corrette.

Tali finalità si riflettono in strumenti e caratteristiche specifiche dei SC stessi, nonché in comportamenti delle persone e in decisioni che vengono prese (o non prese) sulla base dell'architettura del SC e delle informazioni da esso fornite. Le caratteristiche dei SC, inoltre, influenzano la relazione esistente tra le AS e gli altri attori del SSR, quindi con le regioni e con le altre aziende del sistema rispetto alle quali esistono forti interdipendenze che hanno impatti anche dal punto di vista contabile. Dalle suddette caratteristiche derivano diverse accezioni di controllo che afferiscono principalmente alla natura obbligatoria o volontaria dello stesso. Seppur derivino da un'accezione di controllo di tipo obbligatorio, la revisione contabile e più in generale le revisioni dei sistemi di controllo che le aziende stanno portando avanti in questa fase e che saranno discusse nei seguenti paragrafi, sembra stiano generando alcune reazioni virtuose finalizzate a interpretare in chiave "volontaria" il SC. I modelli regionali emergenti mostrano, infatti, una molteplicità di azioni e iniziative che vanno a complemento delle attività "obbligatorie", arricchendo di significati e varietà i processi.

I PAC possono quindi essere letti in questa chiave interpretativa, abbandonando la logica strettamente contabile, e aprendo ad una analisi organizzativa-aziendale che analizza i processi nelle loro articolazioni e finalità.

8.4 Metodo di analisi

Il capitolo propone una disamina ragionata delle diverse tipologie di PAC adottati dalle regioni italiane, individuando i diversi modelli esistenti e mappando lo

stato dell'arte. La ricerca mira inoltre ad analizzare come questo obbligo normativo sia stato e possa essere utilizzato a livello regionale ed aziendale come una leva strategica e gestionale, analizzandone gli effetti e i possibili sviluppi in termini manageriali.

Per inquadrare il tema oggetto di studio nella letteratura nazionale e internazionale, è stata dapprima condotta una *review* della normativa nazionale esistente sul tema dei PAC e si è esplorata la letteratura esistente sul tema dei Sistemi di Controllo in sanità, dato lo stretto legame tra il tema della certificabilità e le tematiche dei controlli interni ed esterni.

Si è provveduto poi alla raccolta di tutti i documenti normativi e programmatori inerenti l'implementazione dei PAC reperibili sui siti internet istituzionali delle regioni, quali, ad esempio:

- ▶ Atto regionale di avvio del PAC;
- ▶ Relazioni periodiche di accompagnamento al PAC (predisposte dalle regioni con cadenza trimestrale);
- ▶ Atti di aggiornamento dei PAC;
- ▶ Eventuali materiali di supporto al processo (Linee guida, atti di indirizzo, contenuti dei siti web istituzionali dedicati).

Questo ha permesso di svolgere una ricognizione sistematica dei PAC regionali e del loro livello di attuazione, mappando i diversi modelli e approcci esistenti⁷. Per fornire una rappresentazione completa degli atti regionali, gli autori hanno contattato i responsabili regionali del coordinamento del percorso PAC per chiedere conferma e eventualmente integrazione della documentazione individuata. In appendice si fornisce elenco completo dei documenti e delle integrazioni ricevute da parte delle regioni.

Da questa analisi documentale⁸ è stato possibile individuare le dimensioni teoriche rilevanti nella definizione dei differenti approcci e costruire così un *framework* di analisi utile per i) trarre conclusioni rispetto agli approcci e modelli esistenti, alle similitudini e differenze tra le regioni rispetto all'interpretazione e attuazione del percorso; ii) indagare l'impatto operativo e strategico dei modelli di PAC, analizzando se lo strumento è stato interpretato a livello regionale come strumento tecnico o strategico per la *governance* dei SSR.

Dopo aver mappato i diversi modelli di PAC oggi esistenti, sono stati selezionati tre casi emblematici che sono divenuti oggetto di *in-depth case studies*. La selezione dei casi studio è avvenuta in base ai risultati emersi nella fase di

⁷ I casi regionali del Friuli Venezia Giulia, Valle d'Aosta e PA di Trento non sono stati inclusi nella mappatura. La Regione Friuli Venezia Giulia è infatti in una fase ancora embrionale del processo, mentre gli altri due casi regionali non hanno ancora adottato il PAC.

⁸ Aggiornata al 15 Maggio 2018

mappatura: la scelta è stata infatti guidata dalla volontà di rappresentare l'eterogeneità dei casi studiati, individuando modelli regionali che presentassero marcate differenze rispetto all'approccio adottato e all'interpretazione (tecnica o strategica) data allo strumento, soprattutto con riferimento al rapporto tra regione e AS.

I casi sono stati sviluppati attraverso delle interviste con i responsabili del coordinamento del percorso PAC⁹. Le interviste hanno permesso di approfondire:

- ▶ Quali effetti l'adozione del PAC ha prodotto a livello operativo-aziendale nei rapporti tra regione e azienda e il livello di coinvolgimento delle aziende nel processo;
- ▶ Quale valore (tecnico-amministrativo o manageriale-strategico) i *policy makers* regionali attribuiscono al PAC, permettendo di confrontare l'interpretazione che gli attori regionali danno allo strumento con quanto emerso dall'analisi documentale *desk*.

8.5 Le regioni italiane e i PAC: profili di percorsi di certificabilità

L'analisi dei modelli regionali di PAC è stata svolta a partire dai documenti ufficiali predisposti dalle singole regioni ed ha permesso di arrivare ad uno stato dell'arte aggiornato dei PAC corredato da una mappatura delle principali caratteristiche.

8.5.1 A che punto sono le regioni

Il D.M. 01 marzo 2013 aveva previsto l'avvio dei processi PAC per tutte le regioni, senza alcuna eccezione. La richiesta iniziale prevedeva che i PAC venissero presentati entro il 30 novembre 2012 o entro 3 mesi dalla pubblicazione del Decreto (quindi al 01 giugno 2013) e si svolgessero su un orizzonte temporale di 36 mesi¹⁰, per giungere rapidamente alla certificabilità di tutti i bilanci sanitari. Tutte le regioni erano sottoposte alle stesse richieste, differenziandosi invece per quello che riguardava le attività di verifica da parte del Ministero. Per le regioni non in piano di rientro il PAC è stato oggetto di verifica in occasione del Tavolo di verifica adempimenti LEA; per le regioni in Piano di Rientro, invece, è stato previsto un doppio controllo, del Comitato permanente per l'erogazione

⁹ Gli autori hanno intervistato: i) per la Regione Lazio, il responsabile dell'Area Risorse Economiche e Finanziarie della DG Salute e Politiche Sociali; ii) per la Regione Liguria, il Dirigente della struttura semplice GSA e Consolidato di A.LI.SA. (Azienda Ligure Sanitaria); iii) per la Regione Umbria, il Dirigente Economico-Finanziario dell'Azienda Sanitaria USL Umbria n. 1, nominato responsabile del coordinamento e attuazione del Percorso regionale Attuativo della Certificabilità.

¹⁰ L'ipotesi era che prendessero avvio nel 2013 per terminare tra il 2016 e il 2017.

Tabella 8.2 I processi PAC in sintesi

Regioni	Anno di avvio del PAC ¹	N° di rimodulazioni ² del PAC
Abruzzo	2014	2 (2016,2018)
Basilicata	2013	1 (2013)
Calabria	2013	2 (2015)
Campania	2013	2 (2015,2018)
Emilia Romagna	2013	3 (2015, 2016)
Lazio	2013	3
Liguria	2013	1 (2014)
Lombardia	2013; 2017 nuovo avvio	4 (2015, 2016, 2017)
Marche	2013	5 (2014, 2016, 2017)
Molise	2013	2 (2015, 2016)
PA Bolzano	2016	0
Piemonte	2013	1 (2015)
Puglia	2013	1(2015)
Sardegna	2013	0
Sicilia	2013	2 (2015,2016)
Toscana	2013	5 (2015, 2016, 2017, 2018)
Umbria	2013	0
Veneto	2013	1 (2017)

¹ Come anno di avvio del percorso si intende l'anno di emanazione dell'atto formale di attivazione del PAC.

² Nella categoria delle "Rimodulazioni" sono stati inclusi: i) Adeguamenti alle raccomandazioni formulate dal Tavolo adempimenti e Comitato Lea per le Regioni in Piano di rientro e dal solo Tavolo Adempimenti per le Regioni non in Piano di rientro; ii) Aggiornamenti al PAC (ad esempio, modifiche composizione Gruppo di Lavoro e/o responsabili del coordinamento); iii) Rimodulazioni in base al DM 1° marzo 2013 (i.e. riprogrammazione del percorso con l'individuazione di nuove scadenze oppure ridefinizione di nuove azioni in precedenza non contemplate)

dei LEA e dal Tavolo di verifica adempimenti, in occasione delle verifiche di attuazione del Piano di Rientro.

Come si desume dalla Tabella 8.2, la maggior parte delle regioni ha presentato il proprio PAC entro il 2013, quindi entro il termine previsto. In un caso regionale il PAC è stato presentato nel 2014 (Abruzzo), mentre in un altro nel 2016 (PA Bolzano). Una trattazione a parte merita la regione Lombardia. La regione aveva infatti già presentato un primo PAC nel 2013 ma si trova attualmente ad aver riformulato completamente il PAC ed attivato un nuovo processo (nel 2017). Questo è stato giustificato da nuove esigenze organizzative derivanti dalla profonda riorganizzazione della governance del settore che Regione Lombardia ha attuato tra il 2016 e il 2017. Regione Lombardia ha quindi ritenuto di annullare quanto definito precedentemente, e riparte con un nuovo PAC, utilizzato a questo punto anche come strumento di costruzione della nuova governance regionale. Le regioni Friuli Venezia Giulia, Valle d'Aosta e PA Trento sono invece state escluse dalla mappatura. Regione Friuli Venezia Giulia ha infatti un posizionamento incerto: nel 2016 ha individuato il Centro di Riferimento Oncologico di Aviano come azienda sanitaria regionale pilota, atta ad introdurre interventi sui sistemi

di programmazione e controllo dei processi amministrativo-contabili, tramite la realizzazione del PAC. Il C.R.O. di Aviano con Delibera del Direttore Generale n.74 del 2016 ha successivamente indetto una procedura di gara, in seguito affidata¹¹. PA Trento e Valle d'Aosta, infine, non hanno ancora adottato il PAC.

La Tabella 8.2¹², così come la *timeline* illustrata in Tabella 8.3, mostra poi anche l'intensità del lavoro svolto a livello regionale. Così come previsto dal decreto, in funzione delle verifiche fatte dal Ministero ma anche di riflessioni regionali sull'avanzamento del processo PAC, numerose revisioni sono state apportate ai PAC originali. Con poche eccezioni (PA Bolzano, Sardegna, Umbria e Veneto) tutte le regioni hanno attivato una, due o addirittura tre rimodulazioni del processo, segnalando come questo si sia caratterizzato in questi casi come dinamico e particolarmente adattivo alle esigenze regionali. Le rimodulazioni hanno riguardato nel complesso:

- ▶ L'intensità e tipologia dei controlli interni predisposti a verifica delle procedure contabili, spesso modificati a seguito delle segnalazioni o criticità riscontrate nelle occasioni di verifica ministeriale;
- ▶ L'individuazione di aree di attenzione specifiche e differenti rispetto a quanto immaginato nella versione iniziale del PAC (ad esempio focus su gestione di uno specifico ciclo di bilancio);
- ▶ L'aggiornamento dei gruppi di lavoro e dei funzionari responsabili per i) modificare la governance del PAC per includere nuovi attori (ad esempio consulenti ed esperti) o ii) far fronte a cambiamenti organizzativi legati a cambi di ruoli e posizioni dirigenziali;
- ▶ La tempistica del processo, con l'indicazione di prolungamenti e nuove scadenze per far fronte a i) nuove esigenze organizzative ii) complessità e criticità emerse durante il processo iii) necessità di affiancare al PAC altri progetti aziendali (ad es. di riorganizzazione, di adozione di sistemi informativi).

¹¹ Rispetto al caso della Regione Friuli Venezia Giulia non è stato possibile reperire online ulteriori informazioni sul tema del PAC.

¹² Nella Tabella 8.2 si è cercato di ricondurre le specificità dei percorsi regionali a una terminologia univoca al fine di descrivere e confrontare i percorsi regionali e le diverse velocità di attuazione del PAC. In particolare, i) per fase di "Avvio" si intende la nomina del responsabile del coordinamento del PAC e/o la presentazione del provvedimento formale di adozione del PAC contenente lo schema e la relazione periodica di accompagnamento conformi al DM 1° marzo 2013; ii) nella categoria "Adeguamenti" rientrano gli adeguamenti alle raccomandazioni formulate dal Tavolo adempimenti e Comitato Lea per le Regioni in Piano di rientro e dal solo Tavolo Adempimenti per le Regioni non in Piano di rientro; iii) gli "Aggiornamenti" riguardano le modifiche nella composizione del Gruppo di Lavoro e/o dei responsabili del coordinamento; iv) le "Rimodulazioni" in base al DM 1° marzo 2013 riguardano la riprogrammazione del percorso con l'individuazione di nuove scadenze oppure ridefinizione di nuove azioni in precedenza non contemplate; v) infine, il "Monitoraggio" che riguarda lo stato di avanzamento del PAC (i.e. pubblicazione relazione periodica di monitoraggio e/o cronoprogramma dello stato di avanzamento del PAC).

Tabella 8.3 **Timeline dei PAC**

	Pre 2013	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Abruzzo			Avvio	Adeguamento	Adeguamento	Aggiornamento	Monitoraggio avanzamento PAC Rimodulazione
Basilicata		Avvio, Aggiornamento		Monitoraggio, avanzamento PAC, Aggiornamento, Chiusura			
Calabria		Avvio		Monitoraggio avanzamento		Monitoraggio stato di avanzamento	
Campania		Avvio		Adeguamento			Rimodulazione scadenze
Emilia-Romagna		Avvio		Adeguamento	Aggiornamento		
Lazio		Avvio		Adeguamento	Rimodulazione		Aggiornamento rimodulazione 2016
Liguria		Avvio	Aggiornamento		Aggiornamento		
Lombardia		Avvio	Aggiornamento	Rimodulazione	Rimodulazione	Rimodulazione	
Marche		Avvio	Aggiornamento Revisione	Rimodulazione	Rimodulazione	Rimodulazione	
Molise		Avvio		Rimodulazione	Rimodulazione		
PA Bolzano		Progetto per la revisione delle procedure contabili provinciale			Avvio, Incarico a consulente		
Piemonte		Avvio					
Puglia		Avvio	Avvio di un percorso autonomo di certificabilità	Adeguamento	Monitoraggio stato di avanzamento	Monitoraggio	
Sardegna		Avvio	Rimodulazione				Rimodulazione
Sicilia		Avvio		Rimodulazione	Rimodulazione		
Toscana		Avvio			Aggiornamento Rimodulazione PAC	Aggiornamento Monitoraggio avanzamento	
Umbria		Avvio	Avvio	Monitoraggio avanzamento	Monitoraggio avanzamento	Conclusione	
Veneto		Progetto sistema di controllo interno e di revisione volontaria	Avvio	Aggiornamento Revisione	Aggiornamento	Rimodulazione	

Queste revisioni hanno portato nel complesso ad una rimodulazione delle scadenze dei PAC, così da avere alla primavera 2018 una situazione piuttosto variegata. In particolare: 2 regioni hanno rispettato tutte le scadenze previste e hanno terminato il PAC (Umbria, Basilicata); 3 regioni stanno proseguendo nell'attuazione del PAC secondo scadenze definite (Emilia-Romagna, Lazio, PA Bolzano); 6 regioni hanno riprogrammato i tempi di attuazione del PAC o ridefinito le azioni (Abruzzo, Campania, Lombardia, Marche, Toscana, Veneto); 6 regioni dovranno riprogrammare i tempi di attuazione del PAC o ridefinire le azioni (Calabria, Liguria, Molise, Piemonte, Puglia, Sardegna, Sicilia).

8.5.2 Confronto tra i processi PAC regionali

Oltre agli aspetti processuali appena descritti, l'analisi si è soffermata sui contenuti dei PAC e su alcuni elementi di supporto attivati dalle regioni. Dopo una prima attenta lettura dei documenti istituzionali si è riscontrato come i PAC fossero caratterizzati da due diverse tipologie di contenuti:

1. Tutti i PAC includono gli elementi indicati dai DM come fondamentali del processo, ovvero l'individuazione dei responsabili del procedimento, la predisposizione di tabelle contenenti gli obiettivi e le attività a valere per le diverse aree di bilancio, l'individuazione di una tempistica entro cui procedere con le attività.
2. Tutti i PAC allo stesso modo includono alcuni elementi specifici per le singole regioni, che rispondono alla volontà degli enti di adattare il percorso alle caratteristiche regionali e ad obiettivi aggiuntivi (interni potremmo dire) coerenti con il contesto di riferimento.

Questi elementi "specifici" e caratterizzanti i singoli PAC nell'insieme portano ai diversi modelli esistenti.

Sei elementi sono stati individuati come caratterizzanti i singoli PAC ed espressivi dei modelli regionali:

1. **Il livello di assegnazione della responsabilità del PAC:** nella governance regionale a quale direzione è stato affidato il processo? E a quale unità o servizio? Un diverso collocamento segnala un diverso posizionamento strategico del tema.
2. **Collegamento diretto del PAC con altri sistemi aziendali, in particolare Sistemi di Controllo interno/audit o sistemi informativi:** segnala una visione del PAC integrata con gli altri sistemi aziendali.
3. **Predisposizione di Linee Guida o Manuali Regionali di Procedure contabili o di supporto alla certificabilità:** sono state predisposte? Questo può segnalare il livello di accentramento del processo.

4. **Attivazione di percorsi di formazione (interni o esterni) di supporto al PAC o di coinvolgimento di advisor/consulenti/partner esterni:** segnala l'apertura verso l'esterno e la richiesta di supporto a specifiche professionalità.
5. **Attivazione di sperimentazioni/progetti pilota legati al PAC:** segnala il livello di coinvolgimento delle AS e una particolare attenzione agli aspetti di implementazione.

La Tabella 8.4 e la Tabella 8.5 presentano la mappatura per queste dimensioni per tutte le regioni italiane.

Partendo dal **livello di assegnazione della responsabilità del PAC**, emergono tre differenti comportamenti delle regioni:

1. Le regioni che hanno assegnato la responsabilità all'interno della Direzione di riferimento per il SSR;
2. Le regioni che hanno assegnato la responsabilità all'interno della Direzione di riferimento per il bilancio, il controllo e la programmazione delle risorse;
3. Le regioni che hanno assegnato la responsabilità direttamente alla Presidenza regionale o ai suoi uffici.

Tabella 8.4 **Caratteristiche tecniche e strategiche del processo PAC – Parte A**

	Predisposizione di Linee Guida o Manuali Regionali di Certificabilità	Attivazione di percorsi di formazione (interni o esterni) di supporto al PAC	Coinvolgimento di advisor/consulenti/partner esterni	Attivazione di sperimentazioni/progetti pilota legati al PAC
Abruzzo	Si	Si	Si	No
Basilicata	Si	Si	Si	No
Calabria	Si	Si	Si	No
Campania	Si	Si	Si	No
Emilia Romagna	Si	Si	Si	No
Lazio	Si	Si	Si	No
Liguria	Si	Si	Si	Si – Azienda Sanitaria
Lombardia	Si	Si	Si	No
Marche	No	No	No	Si – Azienda Sanitaria
Molise	No	No	No	No
PA Bolzano	No	No	Si	No
Piemonte	No	No	Si	No
Puglia	Si	Si	Si	No
Sardegna	Si	Si	Si, attivazione da parte AS in autonomia	No
Sicilia	Si	Si	Si	No
Toscana	Si	Si	Si	No
Umbria	Si	Si	si	Si – Azienda sanitaria
Veneto	Si	No	Si	Si

Tabella 8.5 **Caratteristiche tecniche e strategiche del processo PAC – Parte B**

	Livello di assegnazione della responsabilità del PAC	Collegamento diretto del PAC al tema dei sistemi informativi	Collegamento diretto del PAC al tema del Controllo interno/ audit
Abruzzo	DG Sanità, servizio Programmazione economico finanziaria e controllo di gestione delle aziende sanitarie.	Sì	Sì
Basilicata	DG del Dipartimento Regionale Salute,	Sì	Sì
Calabria	DG Sanità, unità Programmazione risorse	No	Sì
Campania	DG Sanità e UO Governo economico finanziario	Sì	Sì
Emilia Romagna	DG Sanità Servizio Amministrazione del Servizio Sanitario Regionale, Sociale e Socio-sanitario;	Sì	Sì
Lazio	DG Salute ed Integrazione Sociosanitaria	Sì	Sì
Liguria	DG Sanità, unità Programmazione risorse	No	Sì
Lombardia	DG Programmazione, unità programmazione risorse sociosanitario	No	No
Marche	DG Sanità, unità Programmazione risorse	Sì	No
Molise	DG Sanità, unità Programmazione risorse	No	Sì
PA Bolzano	DG Sanità, unità Programmazione risorse	Sì	Sì
Piemonte	Presidenza regionale, settore audit interno	Sì	Sì
Puglia	Sezione Raccordo al Sistema Regionale, Segreteria Generale della Presidenza	Sì	Sì
Sardegna	Servizio programmazione sanitaria e economico finanziaria e controllo di gestione della Direzione generale della Sanità	Sì	Sì
Sicilia	Dipartimento per la Pianificazione Strategica dell'Assessorato alla Salute	Sì	Sì
Toscana	Dirigente responsabile del Settore Finanza, Contabilità, Controllo e Investimenti	Sì	Sì
Umbria	DG salute e DG risorse finanziarie	Sì	Sì
Veneto	Direzione Regionale Controlli e Governo SSR	Sì	Sì

Questo potrebbe segnalare diversi obiettivi individuati per il PAC: se collocato nella Direzione Sanità o Salute (tipicamente nella unità dedicata alla programmazione delle risorse), probabilmente questo è stato interpretato come un processo funzionale al governo del sistema sanitario, in una logica di migliore monitoraggio delle performance economiche; se collocato nella Direzione bilancio o simile¹³, potrebbero essere state prevalenti considerazioni in merito al monitoraggio del bilancio regionale e al controllo della spesa sanitaria nei conti regionali; similmente, se collocato presso una funzione della Presidenza regionale¹⁴ sembra aver prevalso il concetto di audit interno per i conti della Regione.

¹³ Servizio programmazione risorse finanziarie regionali, Direzione generale risorse finanziarie, Settore finanza, Contabilità, Controllo e Investimenti.

¹⁴ Regione Piemonte: Presidenza regionale, settore audit interno.

Sempre con riferimento al significato organizzativo e aziendale assegnato al PAC, le regioni si sono differenziate per la presenza o meno di un ***collegamento diretto del PAC con altri sistemi aziendali, in particolare Sistemi di Controllo interno/audit o sistemi informativi***. Partendo dal tema dei controlli interni e dell'audit, è già stata ripreso nel Paragrafo 3 come questo sia un tema profondamente connesso ai PAC, sia per esplicita indicazione di tutti gli atti normativi e di indirizzo di riferimento, sia per le connessioni tra la tematica della revisione e quella dei controlli. Quasi tutte le regioni (con le sole eccezioni per il momento di Lombardia¹⁵ e Marche) hanno indicato obiettivi, modalità e azioni per implementare un sistema di controlli interni parallelamente al PAC. L'intensità con cui questo è stato incluso nel PAC è, come sempre, molto eterogeneo tra regioni. Citiamo alcuni esempi che mostrano la varietà degli approcci:

- ▶ Toscana ha previsto nella struttura organizzativa di ciascun Ente del SSR un comitato del sistema di controllo interno. Le Aziende sanitarie dovranno infatti individuare dei responsabili della vigilanza e che costituiranno il comitato del sistema di controllo interno.
- ▶ Umbria ha previsto la revisione del sistema dei controlli aziendali già esistenti.
- ▶ Sardegna ha indicato l'obiettivo di potenziare i controlli interni aziendali e di gruppo, dotando le singole aziende e l'Amministrazione Regionale di metodiche e processi necessari a svolgere un adeguato livello di controllo interno delle attività a rilevanza contabile.

L'istituzione di specifici organi (come Toscana), la revisione dei sistemi esistenti (come Umbria) e la revisione delle modalità e procedure (come Sardegna) sono le modalità più seguite dalle regioni.

Anche con riferimento ai sistemi informativi la maggior parte delle regioni ha individuato azioni parallele ai PAC (ad eccezione in questo caso di Calabria, Liguria, Lombardia, Molise). In questo caso l'approccio oscilla tra la generica indicazione di rivedere i sistemi informativi in funzione delle riviste procedure contabili, come nel caso di Regione Abruzzo e Campania¹⁶, e l'implementazione o riprogettazione di nuovi sistemi informativi, come nel caso della Regione Piemonte. In questo caso all'avvio del PAC era stato indicato che il lavoro sulle procedure contabili dovesse proseguire in raccordo anche con un percorso di

¹⁵ Regione Lombardia sta avviando un percorso di introduzione di sistemi di Internal Audit per tutte le AS.

¹⁶ Regione Abruzzo parla genericamente di "definizione di un sistema di controllo sui sistemi informativi"; mentre nei documenti di Regione Campania si legge "Non può essere, inoltre, trascurato il fatto che l'attuazione del percorso di che trattasi richieda un potenziamento sia delle dotazioni organiche delle aziende, soprattutto in termini di competenze professionali in materia amministrativo contabile, sia dei sistemi informativi gestionali e contabili".

monitoraggio contabile e gestionale dei flussi informativi. Si esplicitava poi che *“va elaborato un progetto di integrazione ed implementazione dei Sistemi Informativi esistenti, finalizzato a sviluppare un coerente ed integrato Sistema Informativo Regionale della Sanità a partire dai Sistemi Informativi già disponibili e dai flussi informativi già esistenti all'interno degli Enti suddetti”*¹⁷.

La connessione del PAC con altri sistemi aziendali (controlli interni e sistemi informativi appunto) è potenzialmente segnale dell'impatto che PAC ha avuto sulle singole aziende e quanto è stato utilizzato per incidere sulle dinamiche manageriali.

Altro elemento di differenziazione è quello che riguarda la ***predisposizione di Linee Guida o Manuali Regionali di supporto alla Certificabilità o Linee Guida per le Procedure Contabili***. Quando sono state predisposte (in tutte le regioni ad eccezione di Marche, Molise, PA Bolzano, Piemonte) hanno riguardato principalmente l'individuazione di linee guida omogenee per le diverse aree contabili oggetto del PAC. Sono documenti altamente tecnici ed operativi, volti a fornire indicazioni alle singole aziende per garantire omogeneità sul territorio regionale. Possono essere espressive di un forte orientamento top-down del processo, dove la regione si assume il ruolo di guida e coordinamento. Similmente alcune regioni (Liguria, Marche, Umbria, Veneto) hanno attivato delle ***sperimentazioni di singole aziende*** propedeutiche al PAC, anche finalizzate alla redazione di procedure tipo o comunque nella logica di fornire un benchmark regionale.

Con riferimento all'***Attivazione di percorsi di formazione (interni o esterni) di supporto al PAC o di advisor esterni*** la loro ampia diffusione¹⁸ segnala come i PAC siano stati visti dalle regioni come processi complessi (quindi bisognosi di supporto) ma anche meritevoli di investimenti in formazione e consulenze, con lo scopo di essere supportati in un percorso lungo e ad alto impatto organizzativo.

8.5.3 Modelli regionali di PAC: 2 opzioni

L'insieme di queste caratteristiche ha fatto emergere due diversi posizionamenti delle regioni rispetto ai PAC: regioni che hanno interpretato il PAC come uno strumento prevalentemente tecnico; regioni che hanno interpretato il PAC come uno strumento prevalentemente strategico. Le caratteristiche dei due modelli sono presentate in Tabella 8.6. Sulla base di questo è stato possibile inquadrare le regioni nei due modelli, considerando le caratteristiche dichiarate nei documenti analizzati (Tabella 8.6).

¹⁷ Relazione di accompagnamento al PAC Regione Piemonte

¹⁸ Non fanno riferimento ad attività di formazione: Liguria, Marche, Molise, PA Bolzano, Piemonte, Veneto. Non fanno riferimento ad advisor esterni Marche, Molise, Sardegna.

Tabella 8.6 **PAC tecnico e PAC strategico e posizionamento delle regioni**

Modello PAC	Caratteristiche principali	Regioni
PAC tecnico	<ul style="list-style-type: none"> – Rimandi alla disciplina della revisione contabile – Coinvolgimento organi di controllo e revisione (esperti, colleghi dei revisori) – Azioni specifiche sul sistema dei controlli interni – Focus su procedure e predisposizione di casi studio, linee guida, indicazioni specifiche sulle procedure contabili – Attivazione di gruppi di lavoro e steering committee 	LIGURIA LOMBARDIA MOLISE PA BOLZANO PIEMONTE PUGLIA SARDEGNA SICILIA TOSCANA VENETO
PAC strategico	<ul style="list-style-type: none"> – Coinvolgimento delle direzioni generali delle aziende – Introduzione di obiettivi strategici ed organizzativi – Legame con riorganizzazione aziendale – Riferimenti a cultura organizzativa e professionale 	ABRUZZO BASILICATA CALABRIA CAMPANIA EMILIA ROMAGNA LAZIO MARCHE UMBRIA

Questa interpretazione deriva dalle informazioni e dagli elementi di analisi raccolti con riferimento ai PAC regionali ed esprime il loro posizionamento prevalente. In quasi tutti i casi, infatti, i PAC esprimevano sia elementi caratterizzanti un processo tecnico, che altri caratterizzanti un processo strategico. In questa classificazione si è voluto collocare le regioni secondo le loro caratteristiche prevalenti.

8.6 Il PAC come strumento di gestione dei rapporti tra regione e aziende

Al fine di approfondire gli aspetti operativi e di governance tra regioni e AS, sono stati selezionati tre casi che presentano modelli di PAC molto diversi per caratteristiche e finalità, sulla base dei modelli tecnico e strategico sopra delineati. Un elemento che si è voluto indagare è infatti quello del rapporto instauratosi tra regione e aziende sanitarie nel processo PAC: questo presupponeva una qualche forma di relazione (per esempio in forma gerarchica oppure collaborativa) tra i due livelli e la prima mappatura descrittiva aveva già fatto emergere situazioni differenziate nel panorama nazionale.

8.6.1 Il PAC di Regione Lazio

Regione Lazio ha formalmente introdotto il Piano nel 2013 ma è solo dal febbraio 2015 che ha provveduto ad avviare concretamente il percorso PAC. A

seguire, in considerazione di molteplici fattori (i ritardi nell'implementazione delle azioni poste alla base degli obiettivi PAC emersi nei monitoraggi trimestrali, il processo di riorganizzazione che ha coinvolto alcune AS, l'avvio del progetto di assistenza contabile finalizzato all'attuazione del percorso) la regione ha riprogrammato le scadenze previste e ha approvato un nuovo DCA (ottobre 2016) che ha però mantenuto invariata la deadline per la conclusione del percorso (entro 36 mesi dall'approvazione del DCA 2015) nonché il recepimento delle indicazioni fornite dal tavolo di verifica del dicembre 2014. A seguito dell'avvio del percorso, le singole AS hanno provveduto ad adottare i PAC individuando il soggetto responsabile e costituendo dei gruppi di lavoro *ad hoc*.

Dal 2016, il percorso avviato da Regione Lazio si è ispirato a due principali oggetti. Da un lato è stata posta enfasi sull'importanza dei SC, interni ed esterni alle AS, con particolare riferimento all'*Internal Auditing* (a tendere, sia la Regione Lazio che le singole AS dovrebbero dotarsi di idonee strutture di *Internal Auditing*). I PAC sono stati difatti collocati dentro gli obiettivi e le finalità più ampie dei SC e dei sistemi di misurazione e valutazione della performance aziendale e del gruppo sanitario regionale. Dall'altro, l'intero percorso si è potuto avvalere di un costante supporto di consulenti esterni, specializzati sui temi della contabilità, del controllo, dell'*Internal Auditing* e del Project Management, che hanno collaborato strettamente con Regione Lazio e le sue AS in ogni fase del percorso. I gruppi di lavoro che sono scaturiti da tale collaborazione sono misti e composti da dirigenti e funzionari regionali e consulenti esterni, oppure da dirigenti e funzionari esperti contabili delle AS e consulenti. Le diverse fasi di lavoro che si sono succedute hanno previsto un primo momento che potremmo definire di "regolazione" (ovvero di definizione di regole e procedure) e un secondo momento di "controllo" (delle attività svolte e obiettivi raggiunti) da parte di Regione.

Come già evidenziato, dal punto di vista di Regione Lazio i PAC e i SC interno sono strettamente collegati: il percorso si basa sull'aver riconosciuto e condiviso con le AS che un sistema strutturato di controllo interno è requisito fondamentale per la corretta certificabilità dei bilanci. L'anno 2016 è stato quindi dedicato a definire un metodo di lavoro per l'attuazione di un sistema di controllo interno e delle Linee Guida regionali, punto di riferimento per lo sviluppo delle procedure amministrative contabili da parte delle aziende.

Il percorso, inoltre, si è caratterizzato per un ampio livello di condivisione con le AS. Già a partire dalla redazione delle Linee Guida, queste sono state coinvolte con la finalità di analizzare e condividere con loro quali fossero le principali criticità e necessità riferite al controllo interno, su cui intervenire. Questo è stato voluto dalla Regione per far in modo che tutte le AS potessero implementare rapidamente le indicazioni circa i controlli interni, obiettivo che sembra essere stato raggiunto. Sono stati poi predisposti (con lo stesso metodo)

i manuali per le procedure aziendali sempre ispirandosi allo stesso principio di condivisione in itinere con le AS. Il rapporto tra regione e AS è stato gestito con particolare attenzione anche con riferimento alle verifiche in itinere (stati avanzamento PAC) e ai risultati ottenuti. I momenti di verifica sono stati utilizzati come occasioni di costruzione di una cultura organizzativa orientata al controllo e di rafforzamento dei legami di fiducia e collaborazione tra aziende e regione. Per questo è stato implementato un sistema di performance management basato su KPI (Key Performance Indicators) usati per monitorare l'avanzamento e i risultati del processo. L'implementazione di un cruscotto di monitoraggio ha favorito le attività di benchmarking tra le AS, connesse anche alle valutazioni dei DG e ad un sistema di premialità aziendale. Sono state individuate delle *best practice* aziendali, condivise a tutte le aziende, in una logica di piena condivisione di tutti i documenti di lavoro.

Avendo lavorato sulle procedure contabili delle AS, nel 2018 la Regione si appresta a sviluppare la funzione di *Internal Audit* regionale finalizzata anche a monitorare l'operato delle singole AS. In contemporanea si lavorerà con le AS per supportare e guidare la costituzione di nuclei di controllo interno, la cui finalità dovrebbe essere manageriale e di supporto alle decisioni gestionali dell'azienda stessa. Oltre a questo la regione sul fronte interno: i) si concentrerà sulla verifica continua dei dati di bilancio con particolare attenzione alle partite infragruppo; ii) lavorerà alla predisposizione di propri bilanci trimestrali utili per il raccordo dei saldi consolidato; iii) lavorerà sull'implementazione e potenziamento del sistema di contabilità analitica e di controllo di gestione.

Sul fronte dei rapporti con le AS: i) lavorerà all'introduzione di sistemi di monitoraggio della performance collegati ai dati del bilancio; ii) includerà obiettivi di certificabilità tra quelli assegnati ai DG delle AS.

8.6.2 Il PAC di Regione Liguria

Il percorso di Regione Liguria ha preso avvio formalmente nel 2013¹⁹. L'articolazione del processo ha previsto un primo periodo (2014 e 2015) di formazione²⁰ e riflessione interna tra i responsabili aziendali e regionali, finalizzata a raggiungere una visione condivisa sul tema della certificabilità e a diffondere nel territorio regionale un lessico ed una metodologia di lavoro omogenei e condivisi. A questo sono seguiti (2015 e 2016) i lavori sulle singole aree di bilancio individuate nello schema PAC, finalizzati a redigere dei modelli di procedure aziendali che potessero confluire nelle Linee Guida regionali sulla certificabilità delle medesime aree. Il processo ideato da Regione Ligu-

¹⁹ DGR n. 739 del 21 giugno 2013.

²⁰ Con il supporto di AGENAS.

ria si basa sull'aver "delegato" alle singole AS della regione la gestione dei lavori sulle aree di bilancio. Allo stesso tempo prevedeva numerosi momenti di raccordo tra Regione e AS, in modo da esercitare anche una funzione di stimolo e monitoraggio del processo. La volontà regionale è stata quella di responsabilizzare le AS su un processo che riguardava direttamente le dinamiche aziendali. Si è scelto quindi di assegnare ad ogni AS una singola area di bilancio²¹, individuando una azienda come capofila dei lavori e incaricandola di redigere e presentare alla regione un modello di procedura contabile. Ogni azienda ha quindi costituito un proprio team interno composto da Direttore Amministrativo²², responsabili dell'ufficio bilancio e altro personale aziendale a seconda della tematica trattata, incaricato di organizzare incontri di discussione coinvolgendo anche partecipanti dalle altre AS regionali. Ogni gruppo si è riunito per diversi incontri finalizzati a: i) discutere le prassi esistenti nelle singole aziende e avviare un confronto su criticità e aree da consolidare; ii) analizzare le procedure aziendali anche tramite testimonianza diretta di operatori coinvolti nelle attività alla base del ciclo di registrazione contabile; iii) condividere e predisporre una procedura contabile esemplificativa condivisa e risultante dalla discussione di tutti i partecipanti. Ogni gruppo è stato chiamato a presentare la procedura predisposta in un incontro in plenaria partecipato da tutti i rappresentanti delle AS e dalla regione secondo le modalità previste.

Questa modalità di lavoro presenta tre elementi di particolare interesse: il ruolo rivestito dalla regione, il ruolo delle singole aziende, l'impatto organizzativo del processo PAC. La regione ha volutamente tenuto un profilo da "osservatore": La volontà di coinvolgere direttamente le AS ha fatto sì che questa mantenesse un ruolo di guida neutrale per tutto il processo partecipando come uditore agli incontri, fornendo indicazioni sui contenuti minimi da trattare, verificando la coerenza delle procedure proposte dalle AS rispetto ai regolamenti regionali esistenti in materia. La regione ha interpretato quindi il ruolo di responsabile PAC come un *trait d'union* tra le aziende e facilitatore: distribuendo le responsabilità ha anche voluto favorire la circolazione di pratiche e il confronto tra realtà differenti, in modo da utilizzare il percorso PAC per diffondere e attivare una cultura organizzativa condivisa sul tema. Le singole aziende hanno partecipato al processo in modo costante, attivando i gruppi di lavoro e coinvolgendo ampi team aziendali. Il fatto che i responsabili PAC aziendali siano stati indicati nei Direttori Amministrativi segnala che non si voleva limitare il percorso agli addetti al bilancio, bensì ampliarlo a tutte le funzioni aziendali coinvolte nelle dinamiche osservate. Le singole AS, in modo differen-

²¹ Immobilizzazioni, Rimanenze, Ricavi e Crediti, Disponibilità liquide, Patrimonio Netto, Debiti e Costi

²² Individuati come responsabili PAC delle aziende.

ziato a seconda delle aree di bilancio loro assegnate, hanno coinvolto, infatti, gruppi molto compositi invitando a partecipare ai lavori, ad esempio, farmacisti ospedalieri, direttori di reparto e magazzinieri quando si parlava di area delle rimanenze. Si sono attivati quindi numerosi scambi sia all'interno della stessa azienda (tra diverse aree) che tra aziende, non solo su temi contabili ma anche su altre pratiche gestionali rilevanti.

In termini di impatto organizzativo, il processo PAC è stato quindi una occasione di riflessione su alcune particolari tematiche gestionali ampliando la portata del processo. Un esempio: sempre citando l'area rimanenze, il confronto tra le AS sulle procedure contabili ha portato a riflettere sulle modalità di tenuta del magazzino a livello di singolo reparto. Le osservazioni sono state condivise e, successivamente ai lavori del PAC, tutte le AS hanno avviato la tenuta del magazzino di reparto con un positivo impatto sugli acquisti e sulla gestione dei farmaci.

A conclusione del percorso le procedure predisposte dalle AS sono state recepite da linee guida regionali²³. Al 2017 solamente per quattro delle sei aree PAC era stato completato il percorso (Immobilizzazioni, Rimanenze, Ricavi e Crediti, Patrimonio Netto) mentre per le restanti (Debiti e costi, Disponibilità liquide) i lavori riprenderanno nel 2018²⁴.

8.6.3 Il PAC di Regione Umbria

Nella Regione Umbria il Percorso Attuativo della Certificabilità si è inserito in un processo di riorganizzazione dell'area amministrativa avviato nel corso degli anni 2000 (Piano Sanitario 2003-2005), volto a perfezionare e omogeneizzare gli strumenti tecnico-contabili regionali ed aziendali. In attuazione a questi obiettivi, la regione ha approvato principi contabili comuni e procedure minime di controllo interno a cui le AS si sono conformate, individuando per ciascuna posta di bilancio modalità di rilevazione, criteri di valutazione e principi del controllo interno. Questo processo si colloca in un complesso percorso riorganizzativo, volto a omogeneizzare anche il sistema informativo per la rilevazione dei fatti gestionali attraverso l'introduzione in tutte le Aziende del SSR di un unico sistema informativo ERP a partire dal 2005. Particolarmente significativa in questo processo è risultata la valutazione straordinaria delle procedure prevista nel Patto per la Salute 2010-12, che ha riaffermato la necessità di garantire l'attendibilità e la confrontabilità dei bilanci della sanità pubblica e che nella Regione Umbria ha portato alla certificazione di bilancio della prima azienda sanitaria regionale (IASL 1 Città di Castello).

²³ Che dovranno a loro volta essere recepite per tutte le aree di bilancio da tutte le aziende.

²⁴ Mentre si scrive il capitolo la Regione Liguria sta valutando l'ipotesi di rimodulare le scadenze previste per il proprio PAC.

Questa serie di azioni ha avviato il percorso verso la revisione contabile che nella Regione Umbria ha trovato quindi un terreno particolarmente fertile di sviluppo. In regione il PAC ha infatti rappresentato l'occasione per sistematizzare le esperienze maturate e ha formalmente avuto inizio nel 2013 con la Giunta Regionale che ha incaricato l'Azienda Ospedaliera di Terni a presentare un modello progettuale per la piena attuazione dei contenuti definiti nel D.M. 1 marzo 2013.

In seguito all'avvio del percorso la Regione Umbria ha costituito il Gruppo di coordinamento regionale, composto da professionisti di varia formazione tra i quali alcuni referenti regionali di formazione economico-manageriale, con l'obiettivo di pianificare, organizzare e coordinare le attività propedeutiche al raggiungimento degli obiettivi definiti nel PAC e di supportare le AS nella progettazione degli opportuni adeguamenti amministrativo-contabili e procedurali. La regione ha ritenuto di dover impegnare attivamente le direzioni aziendali nella predisposizione e realizzazione del PAC. A questo proposito risulta emblematico il fatto che la giunta regionale abbia nominato come responsabile del coordinamento del percorso il Dirigente Economico-Finanziario dell'Azienda Sanitaria USL Umbria n.1, a fronte delle pregresse virtuose esperienze di questa AS nel percorso verso la certificabilità.

Il PAC ha avuto inizio con una ricognizione della situazione amministrativo-contabile delle Aziende, della GSA e con riferimento al consolidato regionale. Il primo e il secondo anno di attuazione del PAC hanno visto il coinvolgimento, in tutte le attività principali, sia del Gruppo di coordinamento regionale sia dei referenti aziendali per le materie oggetto di analisi, nonché dei Collegi Sindacali. Ai Collegi Sindacali aziendali è stato affidato il compito di verificare a campione la concreta applicazione delle procedure aziendali (es. immobilizzazioni, rimanenze, crediti e ricavi, disponibilità liquide, patrimonio netto, debiti e costi), con il fine ultimo di identificare le aree di miglioramento e le linee di evoluzione del lavoro svolto.

Le AS hanno partecipato con ampi team aziendali a incontri periodici con i servizi regionali competenti e i Collegi sindacali. Il processo ha interessato tutte le aziende e un'ampia varietà di professionalità, coerentemente con la convinzione che questo percorso non dovesse interessare solo i soggetti che quotidianamente si interfacciano con gli strumenti tecnico-contabili regionali ed aziendali, ma, al contrario, che si trattasse di un percorso necessariamente trasversale che attiene le direzioni, i responsabili dei servizi economico finanziari e i responsabili delle principali aree amministrative delle aziende (tra le quali, il controllo di gestione, l'area farmaceutica, la qualità e la funzione di comunicazione). Si rileva infatti come il coinvolgimento di professionisti esperti in qualità e comunicazione aziendale abbia favorito la produzione di linee guida regionali condivise che presentassero un layout unico per tutte e quattro le AS della Regione, segnalando la volontà di ricercare una maggiore omogeneità

e condivisione tra le aziende. Questo proposito si rileva anche nella scelta della regione di rivedere un cronoprogramma uniforme per tutte le AS, favorendo così i momenti comuni di confronto e condivisione tra le aziende.

Lungo tutta la durata del Percorso la regione ha svolto il proprio ruolo di coordinamento, esigendo che i team aziendali fornissero regolarmente, tramite la produzione di documentazione ad hoc, dei feedback attraverso i quali verificava le procedure redatte e gli step raggiunti nel rispetto del cronoprogramma.

Al fine di supportare il processo, con le recenti Deliberazioni n. 238 del 13.03.2017 e n. 1148 del 09.10.2017, la Giunta Regionale ha ritenuto inoltre opportuno potenziare il sistema di controllo interno e Internal Auditing nelle AS attraverso un progetto dedicato.

Il percorso è stato infine supportato da consulenti esterni provenienti dal mondo accademico, specializzati sui temi della contabilità e del controllo.

8.6.4 Osservazioni sui casi studio

I tre casi studio presentati in questo capitolo approfondiscono le modalità tramite cui le regioni hanno implementato PAC più “strategici” o più “tecnici”, mostrando come si sono articolati i rapporti tra Regioni e AS e quali caratteristiche specifiche hanno assunto i PAC (Tabella 8.7).

Il caso laziale mostra un contesto in cui era necessario supportare la diffusione di una cultura organizzativa e professionale sulla contabilità e sull’impatto di questa sui sistemi aziendali prima ancora che sulla certificabilità. Il PAC è stato quindi utilizzato dalla regione come un processo funzionale a questo meta-obiettivo durante il quale la regione si è posta come guida del percorso. Le AS sono state coinvolte nei lavori come destinatarie ultime del processo e si è cercato di attivare un meccanismo virtuoso di confronto e benchmark con la ricerca di *best practice*. Con il percorso PAC la regione si è posta l’obiettivo

Tabella 8.7 **Il PAC come strumento di gestione dei rapporti tra regione e aziende: i casi regionali analizzati**

Regione	Livello di coinvolgimento delle AS	Ruolo della Regione	Modello PAC
Lazio	<i>Elevato</i> : ampio livello di condivisione con le AS, coinvolte con la finalità di condividere le principali criticità e necessità riferite al controllo interno	Ruolo di monitoraggio e coordinamento	Strategico
Liguria	<i>Elevato</i> : responsabilizzazione delle singole AS, a cui è stata delegata la gestione dei lavori sulle aree di bilancio.	Ruolo di monitoraggio e coordinamento	Tecnico
Umbria	<i>Elevato</i> : le AS hanno partecipato con ampi team aziendali a incontri periodici con i servizi regionali competenti e i Collegi sindacali.	Ruolo di monitoraggio e coordinamento	Strategico

di diffondere tra le AS cultura organizzativa e conoscenze diffuse circa la contabilità economico-patrimoniale, la certificabilità e sistemi di controllo interni per supportare il raggiungimento di un livello condiviso ed omogeneo di consapevolezza sul tema e di utilizzo dei dati contabili nei processi di pianificazione strategica. Anche se in questa prima fase la regione ha svolto un ruolo molto centrale, a tendere questo dovrebbe comunque portare ad una autonomia aziendale, con progressivo arretramento del livello regionale.

Il caso ligure si innesta in un contesto in cui la regione aveva già avviato da tempo percorsi di riflessione sulla contabilità. Il PAC è stato visto da subito come un percorso in cui le AS dovessero essere guida e protagoniste mentre la regione si poneva come coordinatore delle attività e supervisore dell'andamento del percorso. Si è voluto stimolare la crescita e il confronto tra AS che sono quindi state lasciate alla guida del PAC sviluppandolo intorno a riflessioni tecniche sulle procedure contabili e sugli impatti sui sistemi aziendali andando ad agire anche su alcuni livelli organizzativi.

Dal caso umbro emerge come il PAC abbia rappresentato la continuazione naturale di un percorso verso la certificabilità già avviato. Il PAC è stato vissuto come una rilevante opportunità per le AS di lavorare sui dati aziendali ma anche sui processi amministrativi e sulle aree di potenziale miglioramento (con obiettivo ultimo i risultati di salute). Il percorso è stato affidato alle AS (con l'individuazione di una azienda capofila) e la regione ha svolto il compito di supervisore. Sebbene a livello aziendale il PAC abbia assunto una declinazione molto tecnica, il livello regionale ha mantenuto una visione più strategica ipotizzando che il PAC potesse essere (in quanto momento di riflessione sui sistemi di rilevazione aziendali) anche una occasione per rimodulare l'organizzazione delle direzioni aziendali.

Il caso del Lazio mostra una connotazione strategica del PAC, che ha visto la Regione mantenere una centralità nel percorso, come guida e stimolo per le AS. Il contesto di riferimento presenta una regione impegnata su più fronti a promuovere una forte cultura manageriale e aziendalista oltre che a consolidare le conoscenze (e soprattutto l'utilizzo) della contabilità economico – patrimoniale. In questo contesto la componente strategica si è unita ad un forte accentramento regionale al fine di supportare il percorso: questo esprime una volontà di indirizzo e di definizione dei programmi di attività, assumendo quindi una connotazione strategica. Nel caso della Liguria, un contesto dove in passato si era già affrontato il tema della certificabilità dei dati, il PAC ha assunto una connotazione più tecnica e specialistica e ha visto le AS essere protagoniste e guida dei percorsi con la Regione a svolgere un ruolo quasi istituzionale, di monitoraggio. Il caso umbro presenta sia connotazioni tecniche che strategiche e nasce in un contesto in cui la riflessione sulla contabilità economico patrimoniale e la sua diffusione erano avviate già da diversi anni permettendo una forte responsabilizzazione delle AS sul PA. Allo stesso tempo la Regione ha

mantenuto (almeno nei documenti formali) un approccio strategico abbinando al PAC il tema della riorganizzazione amministrativa.

I tre casi approfonditi mostrano come il PAC abbia assunto modalità differenti a seconda del contesto di riferimento, esprimendo un orientamento più strategico o tecnico anche attraverso il modo in cui la Regione si è posta nei confronti delle aziende.

8.7 Conclusioni

Obiettivo del capitolo era mostrare lo stato dell'avanzamento dei PAC, non solo dando conto dei traguardi raggiunti dalle singole regioni, ma soprattutto interrogandosi sulle diverse modalità adottate nei diversi contesti. L'analisi ha mostrato che le regioni si caratterizzano per due approcci differenti al processo: un approccio più strategico, che mira a porre le basi o consolidare una cultura organizzativa di supporto alla certificabilità, mettendo in atto azioni che coinvolgono più dimensioni aziendali e fornendo indirizzi; e un approccio più tecnico che mira ai sistemi contabili e dei controlli interni in modo specifico, e che è guidato da competenze specialistiche e funzionali. Le regioni si differenziano inoltre per le modalità con cui hanno coinvolto le AS, ponendosi in alcuni casi come guida e regista del percorso o, all'opposto, lasciando alle aziende (con varie modalità) la gestione e lo sviluppo del percorso al fine di promuovere il confronto interaziendale e la diffusione di buone prassi. Questi due risultati segnalano che il PAC sia stato interpretato dalle regioni come un processo con una portata spesso più ampia rispetto agli obiettivi per cui era stato inizialmente ipotizzato. La certificabilità, infatti, è stata usata come processo per avviare una riflessione sui controlli interni, sull'audit, sui sistemi informativi, sulla gestione delle aree aziendali strategiche e critiche (ad esempio i magazzini), sul ruolo dell'area contabilità nella governance aziendale e regionale, sulla cultura professionale degli operatori, ecc... Sebbene le regioni presentino una forte eterogeneità, derivante dalle specificità del contesto e delle storie pregresse, la varietà dei modelli di PAC esistenti è una conferma di come il tema della certificabilità del dato contabile sia una leva di forte impatto e miglioramento per le performance aziendali del sistema, anche grazie alla forte enfasi che è stata posta sul percorso per arrivarci più che sull'obiettivo finale di per se. Questa modalità di lavoro, avviata nell'area amministrativo contabile, può portare i suoi frutti in altri ambiti aziendali e porsi come modalità di lavoro nella triangolazione tra Ministero, regioni e aziende sanitarie.

Le considerazioni emerse circa il rapporto tra PAC e sistemi aziendali (su tutti quello dei Controlli Interni) apre ad una più ampia riflessione sul significato delle attività aziendali. Una chiave interpretativa utile in questo senso può

essere rappresentata dalla Piramide di Anthony che fornisce una modalità di rappresentazione dell'azienda secondo le attività tipicamente svolte in un'organizzazione (operative, tattiche e strategiche) e identificano il ruolo dei sistemi informativi a supporto di tali attività e la progettazione del loro sviluppo (Anthony, 1965; Costa e Nacamulli, 1998)²⁵.

La mappatura delle esperienze regionali e i tre casi approfonditi mostrano un interessante sforzo di ripensamento dei sistemi di controllo aziendali e quindi dei sistemi informativi di supporto che ben si colloca nella tripartizione proposta dalla Piramide di Anthony. Dal basso della piramide verso l'altro, innanzitutto si rintracciano le attività operative, che corrispondono in generale alla conduzione a regime dell'insieme delle attività dell'organizzazione (ad esempio: la predisposizione di una fattura, il processo erogativo/produttivo, etc.). Seguono le cd. attività tattiche, che consistono nella programmazione delle risorse disponibili e nel controllo del conseguimento dei corrispondenti risultati in termini di efficienza ed efficacia. A questa categoria appartengono le tipiche attività di programmazione e controllo, che vanno dalla definizione e analisi dei budget alla contabilità analitica, alla stesura dei piani di produzione (ad esempio programmi di reparto o di specifiche UO). Infine, le attività strategiche, che consistono nella definizione della mission aziendale e dei conseguenti obiettivi strategici, nonché nella scelta delle risorse necessarie per conseguirli e delle politiche aziendali corrispondenti. I sistemi aziendali che sono stati oggetto di riprogettazione grazie all'avvio dei PAC hanno in numerosi casi risalito la piramide, prescindendo dall'accezione di semplici attività, ma assumendo un ruolo a valenza aziendale di supporto al cambiamento e al miglioramento organizzativo.

Per concludere, si ricorda che il processo PAC è ancora in itinere e si chiuderà per tutte le regioni tra il 2019 e il 2020: attualmente è possibile quindi solo osservare le differenze tra regioni lasciando al momento della vera e propria certificabilità dei bilanci una valutazione dei risultati raggiunti.

²⁵ La Piramide di Anthony classifica le attività tipicamente svolte in un'organizzazione in: i) Attività operative, che riguardano la conduzione a regime delle attività aziendali; ii) Attività tattiche, che includono la programmazione delle risorse disponibili per un uso efficace ed efficiente e il controllo sul conseguimento degli obiettivi programmati; iii) Attività strategiche, che riguardano la scelta degli obiettivi aziendali, la scelta delle risorse per il loro conseguimento e la definizione delle politiche di comportamento aziendale.

Appendice: Principali norme regionali (aggiornamento: maggio 2018)²⁶

ABRUZZO

- **Decreto Commissariale ad Acta n. 35/2014**, avente ad oggetto “D.M. 1 marzo 2013. Percorso Attuativo della Certificabilità (PAC). Adozione Piano e individuazione dei responsabili e del coordinamento”
- **Decreto Commissariale n.9/2015**, avente ad oggetto: “Riadozione Percorso attuativo di certificabilità (PAC) DM 17.09.2012. Adeguamento del Decreto Commissariale n.3512014 alle richieste del Tavolo di monitoraggio Ministeriale” con cui si è provveduto a riadottare un nuovo PAC” (Allegato 1, Allegato 2)
- **Determinazione del Dirigente del Servizio “Programmazione Economico-Finanziaria e Finanziamento del Servizio sanitario regionale”** del Dipartimento per la Salute e il Welfare della regione Abruzzo n. **DG22/29 del 29/06/2015**, avente ad oggetto “Percorso attuativo della Certificabilità (PAC) – Decreto Commissariale 9/2015 – Approvazione delle procedure amministrativo-contabili standard per le Aziende Sanitarie Regionali”
- **Decreto Commissariale n. 55/2016**, avente ad oggetto “Piano di riqualificazione del Servizio Sanitario regionale 2016-2018”
- **Delibera del Direttore Generale n. 1009 del 21/11/2016**, avente ad oggetto “Percorsi Attuativi della Certificabilità dei bilanci delle Aziende del SSR – Individuazione responsabili di area ed azione del Manuale delle Procedure amministrativo-contabili”
- **DGR 124/2018**, avente ad oggetto: “Aggiornamento Percorso Attuativo di Certificabilità (PAC)- D.M. 1 marzo 2013. Rimodulazione del Decreto Commissariale n.09/2015 del 11/02/2015” (Allegato 1)

BASILICATA

- **Deliberazione n. 677 del 7 giugno 2013**, avente ad oggetto “Decreto Interministeriale del 17.9.2012 e Decreto interministeriale del 1.3.2013 Percorso attuativo della certificabilità – Approvazione (Allegato A e B)
- **Deliberazione 313 del 17 marzo 2015**, avente ad oggetto “Percorso Attuativo della Certificabilità (P.A.C.). Integrazione D.G.R. n.677/2013” (Allegato 1)
- **Deliberazione 650 del 19 maggio 2015**, avente ad oggetto “Patto di stabilità in materia sanitaria (Intesa Stato Regioni del 23.03.2005- Rep. 2271 ai sensi della legge n. 131 del 5.6.2003 in attuazione dell’art. 1 della legge n. 311 del 30 dicembre 2004) Percorso Attuativo della Certificabilità (P.A.C.). Integrazione alla D.G.R. n. 677/2013 e smi” (Allegato).

CALABRIA

- **DPGR-CA n. 96/2013**, avente ad oggetto “Decreto del Ministero della Salute di concerto con il Ministero dell’Economia e delle Finanze 1 ° marzo 2013 recante “Definizione dei Percorsi Attuativi della Certificabilità”- Approvazione PAC regionale”
- **DPGR-CA n. 77 del 17/06/2013**, avente ad oggetto “Decreto del Ministero della Salute dell’ 1.3.2013 recante “Definizione dei Percorsi Attuativi della Certificabilità” – Nomina soggetti responsabili – Adesione al Progetto Definito dall’Agenas a supporto delle Regioni per la definizione del Percorso”.

²⁶ Le principali norme regionali riportate in appendice sono state individuate tramite una ricerca sui siti e Bollettini regionali. La lista degli atti normativi identificati è stata sottoposta dagli autori ai responsabili del coordinamento PAC o altri dirigenti coinvolti nel percorso affinché confermassero la completezza della documentazione raccolta e analizzata. Le seguenti regioni hanno vagliato la completezza delle norme regionali: Abruzzo, Calabria, Emilia Romagna, Lazio, Liguria, Puglia, Sardegna, Toscana e Umbria.

- **DCA n.5 del 01/04/2015**, avente ad oggetto "Presa d'atto dell'allegato 1 al verbale del Tavolo di verifica ministeriale, riunioni del 28 ottobre e 12 novembre 2014 – Recepimento delle prescrizioni/raccomandazioni al PAC regionale approvato con DPGR-CA n. 96/2013 – Determinazioni".
- **DCA n. 93 del 14/9/2015**, avente ad oggetto "DCA n. 5 del 1 aprile 2015 – Presa d'atto delle integrazioni al Percorso Attuativo della Certificabilità dei bilanci sanitari (PAC), effettuate a seguito dei controlli ministeriali sulla documentazione concernente il recepimento delle raccomandazioni/prescrizioni al PAC regionale".
- **DCA n. 117 del 12/11/2015**, avente ad oggetto "Percorso di certificabilità dei bilanci delle aziende del SSR: Esiti verifica dello stato di avanzamento del PAC 1° anno".
- **DCA n. 33 dell'8/3/2016**, avente ad oggetto "Programma 3 P.O. 2013-2015 – Adempimento LEA AT) – Percorso attuativo per la certificabilità dei bilanci delle aziende del SSR: Approvazione Procedure Amministrativo Contabili".
- **DCA n. 41 del 22/02/2017**, avente ad oggetto "Percorso di certificabilità dei bilanci delle aziende del SSR: Esiti verifica dello stato di avanzamento del PAC 2° anno".

CAMPANIA

- **Decreto n. 80 del 05/07/2013**, avente ad oggetto "Attuazione del Decreto Ministeriale 1 marzo 2013, in materia di definizione dei Percorsi Attuativi della Certificabilità dei bilanci delle Aziende Sanitarie. Rif. punto b) della delibera del Consiglio dei Ministri del 23 aprile 2010"
- **Decreto n. 5 del 2/2/2015**, avente ad oggetto "Modifiche ed integrazioni al Decreto del Commissario ad Acta n° 80 del 5 luglio 2013, recante: "Attuazione del Decreto Ministeriale 1 marzo 2013, in materia di definizione dei Percorsi Attuativi della Certificabilità dei bilanci delle Aziende Sanitarie".
- **Decreto n. 14 del 01/03/2017**, avente ad oggetto "Programmi Operativi 2016-2018. Approvazione"
- **Decreto n. 22 del 16/03/2018**, avente ad oggetto "Percorso Attuativo della Certificabilità dei Bilanci delle Aziende Sanitarie e implementazione della Contabilità Analitica: Modifiche ed integrazioni ai decreti commissariali n. 5/2015 e n. 53/2017. (Deliberazione del Consiglio dei Ministri del 10 Luglio 2017- acta n. xx)"

EMILIA ROMAGNA

- **Delibera della Giunta Regionale n. 865 del 24 giugno 2013**, avente come oggetto "Approvazione del percorso attuativo della certificabilità ai sensi del d.m. 1 marzo 2013" (Allegato 1 e Allegato 2)
- **Deliberazione di Giunta Regionale n. 150 del 23 febbraio 2015**, avente ad oggetto "Adeguamento della deliberazione della Giunta regionale n. 865 del 24 giugno 2013 di approvazione del Percorso Attuativo della Certificabilità" (Allegato 1)
- **Deliberazione di Giunta Regionale n. 2147 del 21 dicembre 2015**, avente ad oggetto "Aggiornamento delle deliberazioni di giunta regionale n. 865/2013 e n. 150/2015 in merito all'individuazione dei responsabili del percorso attuativo della certificabilità"
- **Determinazione n. 14600 del 16 settembre 2016**, avente ad oggetto "Aggiornamento della composizione del gruppo di progetto per l'attuazione del percorso attuativo della certificabilità (PAC) ridefinito con determinazione n. 322 del 14/1/2016"
- **Deliberazione della giunta regionale 16 ottobre 2017, n. 1562**, avente come oggetto "Percorso attuativo della certificabilità di cui alla deliberazione di Giunta regionale n. 150 del 23 febbraio 2015 – Approvazione delle linee guida regionali per le Aziende del Servizio Sanitario Regionale" (Allegati da 1 a 9).
- **Delibera n. 2119 del 20/12/2017**, avente ad oggetto "Percorso attuativo della certificabilità di cui alla DGR n.150/2015 – approvazione del regolamento interno di organizzazione e disciplina contabile, del manuale delle procedure e istruzioni operative della gestione sanitaria accentrata regionale e del manuale delle procedure e indicazioni operative del bilancio consolidato del SSR"

FRIULI VENEZIA GIULIA

- La Regione Friuli Venezia Giulia con autorizzazione **Prot. n. 0003932/P in data 26.02.2016**, ha individuato il Centro di Riferimento Oncologico di Aviano come azienda sanitaria regionale pilota, atta ad introdurre interventi sui sistemi di programmazione e controllo dei processi amministrativo-contabili, tramite la realizzazione del PAC (Percorso Attuativo della Certificabilità)
- Il C.R.O. di Aviano con **Delibera del Direttore Generale n. 74 del 05.04.2016** ha indetto procedura di gara ai sensi dell'art. 125 del D.Lgs.163/2006, in seguito affidata con Determina Dirigenziale n.166 del 31.05.2016.

LAZIO

- **DCA n. 292 del 2.07.2013**, avente ad oggetto "Piano attuativo di Certificabilità (PAC) e Relazione di accompagnamento al Piano Attuativo di Certificabilità: definizione ed adozione. Individuazione del responsabile del coordinamento per assicurare la corretta e completa attuazione del PAC" (Allegato1)
- **DCA n. 311 del 11.10.2016**, avente ad oggetto "*Approvazione del Piano Attuativo della Certificabilità (PAC) e della Relazione di accompagnamento al PAC: aggiornamento a seguito del processo di riorganizzazione di alcune Aziende Sanitarie del Lazio, dell'avvio del progetto regionale di assistenza contabile finalizzato all'attuazione del PAC (Progetto SANpAC) e del mancato proseguimento della realizzazione del PAC secondo il piano di lavoro programmato con DCA U00059/2015*"
- **DCA n.U00069 del 13.03.2018**, avente ad oggetto "*Aggiornamento del Piano Attuativo della Certificabilità, approvato con DCA n. 311/2016, e istituzione della funzione di internal audit regionale*"

LIGURIA

- **DGR n. 739 del 21 giugno 2013**, avente ad oggetto: "*Definizione e approvazione del Percorso Attuativo della Certificabilità (PAC), costituito dal Prospetto del PAC e relazione di accompagnamento, inerente le Aziende Sanitarie, IRCCS, GSA e Consolidato regionale*"
- **Decreto del Segretario Generale n. 19 del 17 luglio 2013**, avente ad oggetto: "*Costituzione gruppo di progetto in materia di Percorso Attuativo di Certificabilità (PAC) in ambito sanitario*"
- **DGR n. 1608 del 17 dicembre 2014**, avente ad oggetto: "*Aggiornamento del PAC, costituito dal prospetto del PAC e relazione di accompagnamento, inerente le aziende sanitarie, IRCCS, GSA e consolidato regionale approvato con deliberazione di giunta regionale n. 739 del 21 giugno 2013*"
- **Decreto del Direttore Generale del Dipartimento Salute e Servizi Sociali n. 54 del 1 aprile 2016**, avente ad oggetto: "*Linee guida area D immobilizzazioni relative al percorso attuativo della certificabilità (PAC), di cui alla DGR n. 1608 del 17 dicembre 2014*"
- **Decreto del Direttore Generale del Dipartimento Salute e Servizi Sociali n. 55 del 1 aprile 2016**, avente ad oggetto: "*Linee guida area e rimanenze relative al percorso attuativo della certificabilità (PAC), di cui alla DGR n. 1608 del 17 dicembre 2014*"
- **Decreto del Direttore Generale del Dipartimento Salute e Servizi Sociali n. 56 del 1 aprile 2016**, avente ad oggetto: "*Linee guida area h patrimonio netto relative al percorso attuativo della certificabilità (PAC), di cui alla DGR n. 1608 del 17 dicembre 2014*"
- **Decreto del Direttore Generale del Dipartimento Salute e Servizi Sociali n. 344 del 16 dicembre 2016**, avente ad oggetto: "*Linee guida area F – crediti e ricavi relativi al percorso attuativo della certificabilità (PAC), di cui alla DGR. n. 1608 del 17/12/2014*"

LOMBARDIA

- **DGR 2 agosto 2013, n. 551**, avente ad oggetto "*Approvazione del Percorso Attuativo della Certificabilità dei bilanci degli enti del SSR, della Gestione Sanitaria Accentrata e del consolidato regionale ai sensi del D.M. 1/3/2013*";

- **DGR 23 gennaio 2015, n. 3066**, avente ad oggetto "Modifica e/o integrazione della d.g.r. X/551 del 2/8/2013 "Approvazione del Percorso Attuativo della Certificabilità degli enti del SSR, della Gestione Sanitaria Accentrata e del consolidato regionale ai sensi del D.M. 1 marzo 2013";
- **DGR 3 luglio 2015, n. 3798**, avente ad oggetto "Modifica e integrazione della d.g.r. x/551 del 2/8/2013 approvazione del Percorso Attuativo della Certificabilità degli enti del SSR, della Gestione Sanitaria Accentrata e del consolidato regionale ai sensi del D.M. 1 marzo 2013"
- **DGR 19 dicembre 2016, n. 6041**, avente ad oggetto "Riprogrammazione del Percorso Attuativo della Certificabilità dei bilanci degli Enti del SSR di cui alla l.r. n. 23/2015, della gestione sanitaria accentrata e del consolidato regionale ai sensi del D.M. 1/3/2013"
- **D.G.R. n. X/7009 del 31.07.2017, avente ad oggetto** "Approvazione del percorso attuativo della certificabilità dei bilanci degli enti del SSR di cui alla L.R. n. 23/2015, della gestione sanitaria accentrata e del consolidato regionale ai sensi del D.M. 1/3/2013 (di concerto con l'assessore Gallera)"

MARCHE

- **DGR n. 1667 del 09/12/2013**, avente ad oggetto "-D. lgs. 118 del 23/06/2011 -Bilanci d'esercizio 2012 degli Enti del SSR, Bilancio d'esercizio 2012 della Gestione Sanitaria Accentrata e Bilancio Consolidato del Servizio Sanitario Regionale delle Marche e adozione del Percorso Attuativo della Certificabilità";
- **DGR n. 455 del 14/04/2014**, avente ad oggetto "-Modifica alla DGR n. 1667 del 09/12/2013 -Conferimento dell'incarico di Responsabile regionale del Coordinamento del Piano Attuativo della Certificabilità";
- **DGR n. 1441 del 22/12/2014**, avente ad oggetto "-Modifica alla DGR n. 1667 del 09/12/2013 -Sostituzione delle schede del Percorso Attuativo della Certificabilità"
- **DGR n. 536 del 08/07/2015**, avente ad oggetto "-Percorso Attuativo della Certificabilità (PAC) -Modifica alle DGR n. 455/2014 e n. 1441/2014 - Sostituzione della relazione di accompagnamento e delle schede del Percorso Attuativo della Certificabilità";
- **DGR n. 1576 del 19/12/2016**, avente ad oggetto "-Percorso Attuativo della Certificabilità (PAC) -Modifica alle DGR n. 536/2015 - Riprogrammazione del Percorso Attuativo della Certificabilità"
- **DGR n 1618 del 28/12/2017**, avente ad oggetto "- Percorso Attuativo della Certificabilità (PAC) Modifica alla DGR n. 1576/2016 - Riprogrammazione del Percorso Attuativo della Certificabilità"

MOLISE

- **DCA n. 13 del 25/06/2013**, avente ad oggetto "Piano attuativo della certificabilità"
- **DCA n. 14 del 27/06/2013**, avente ad oggetto "DCA n 13 del 25/06/2013 recante "Piano Attuativo della Certificabilità (PAC)", Integrazione"
- **DCA n. 03 del 14/02/2015**, avente ad oggetto "Piano attuativo della certificabilità (PAC) – rettifica e integrazione DCA n° 13 del 25 Giugno 2013 e n° 14 del 27 Giugno 2013"
- **DCA n. 16 del 08/03/2016**, "Piano attuativo della certificabilità (PAC) – rettifica e integrazione DCA 03/2015"

PA DI BOLZANO

- **Delibera di Giunta Provinciale n. 213/2016**, avente ad oggetto "Approvazione del Percorso Attuativo di Certificabilità dell'Azienda sanitaria della Provincia Autonoma di Bolzano, nomina del coordinatore Provinciale e del coordinatore Aziendale per la realizzazione del Percorso Attuativo di Certificabilità ed istituzione del Gruppo di progetto strategico";
- **Delibera del Direttore generale n. 534/2016** che incarica una ditta esterna come partner per l'affiancamento dell'Azienda Sanitaria nel percorso attuativo di certificabilità.

PIEMONTE

- **Deliberazione della Giunta Regionale 14 marzo 2013, n. 10-5523**, avente ad oggetto “Decreto Legislativo 23 giugno 2011, n. 118 - Individuazione del responsabile della gestione sanitaria accentrata (GSA) e del responsabile regionale certificatore”;
- **Deliberazione della Giunta Regionale 25 giugno 2013, n. 26-6009**, avente ad oggetto “Approvazione dell’attuazione dei Percorsi Attuativi di Certificabilità secondo le modalità e le tempistiche previste dall’articolo 3, commi 3 e 4 del decreto del Ministero della Salute del 17 settembre 2012”;
- **Deliberazione della Giunta Regionale 2 marzo 2015, n. 34-1131**, avente ad oggetto “Aggiornamento del Piano Attuativo di Certificabilità secondo le modalità e le tempistiche previste dall’articolo 3, commi 3 e 4 del decreto del Ministero della Salute del 17 settembre 2012, e indicazioni agli Enti del SSR per la corretta, completa e condivisa attuazione dei PAC”.

PUGLIA

- **DGR n. 1169 del 21/06/2013**, avente ad oggetto “Percorso attuativo della certificabilità (PAC) dei dati degli Enti del Servizio sanitario regionale (...) e istituzione di un Comitato tecnico consultivo e di indirizzo (c.d. Steering Committee)”;
- **Deliberazione della Giunta Regionale n. 1170 del 21-06-2013**, avente ad oggetto “Adozione del Percorso Attuativo di Certificabilità (PAC) degli Enti del Servizio Sanitario Regionale”
- **Deliberazione della Giunta Regionale 29 gennaio 2015**, n. 53, avente ad oggetto “Percorso Attuativo Certificabilità degli Enti del SSR ai sensi del Decreto Ministero della Salute di concerto Ministero Economia e Finanze dell’1 marzo 2013. Riunione Tavolo di monitoraggio e Comitato LEA del 12 novembre 2014: approvazione e adempimenti”;
- **Deliberazione n. 632/2016**, avente ad oggetto “Preso d’atto della nota della Regione Puglia prot. n. AOO/170/00045 del 21.01.2016 – Aggiornamento, alla data del 20.01.2016, dello stato di attuazione del PAC”
- **Deliberazione della Giunta Regionale 16 maggio 2017, n. 735**, avente ad oggetto “Progetto Controllo di gestione, contabilità analitica e costi standard integrato al Percorso di Certificabilità dei Bilanci delle Aziende ed Enti del SSR”.
- **Deliberazione della Giunta Regionale 27 giugno 2017, n. 1011**, avente ad oggetto “Percorso Attuativo Certificabilità degli Enti del SSR – Completamento della fase di accompagnamento”.

SARDEGNA

- **DGR 29/8 del 24.7.2013**, avente ad oggetto “Definizione e approvazione del Percorso Attuativo della Certificabilità dei bilanci delle aziende sanitarie nella Regione Sardegna” (Allegato A e B)
- **Decreto n. 30 del 02/10/2013** che ha costituito la Struttura di Coordinamento Regionale per l’attuazione del PAC, prevista dalla suddetta deliberazione n. 29/8 del 24/07/2013, nel cui ambito si realizzano le attività previste nel cronoprogramma allegato alla stessa deliberazione + successivi decreti inerenti le linee guida per specifiche aree contabili (2014-2016)
- **Decreto n. 1 del 09.01.2014**, avente ad oggetto “Progetto sul Percorso Attuativo della Certificabilità dei Bilanci delle Aziende Sanitarie nella Regione Sardegna (PAC) approvato con DGR n. 29/8 del 24/07/2013 – Linee Guida Regionali per l’Area delle Rimanenze”
- **Decreto n. 1 del 12.01.2016**, avente ad oggetto “Percorso Attuativo della Certificabilità dei Bilanci delle Aziende Sanitarie nella Regione Sardegna (PAC) approvato con DGR n. 29/8 del 24.07.2013 – Approvazione linee guida regionali per l’area Crediti e Ricavi”
- **Decreto n. 45 del 28.12.2016**, avente ad oggetto “Percorso Attuativo della Certificabilità dei Bilanci delle Aziende Sanitarie nella Regione Sardegna (PAC) approvato con DGR n. 29/8 del 24.07.2013 – Approvazione linee guida regionali per l’area Debiti e Costi e per l’area Disponibilità Liquide – Modifica allegato alle linee guida regionali per l’area Crediti e Ricavi”.

- **Decreto n. 3 del 28.02.2017**, avente ad oggetto "*Percorso Attuativo della Certificabilità dei Bilanci delle Aziende Sanitarie nella Regione Sardegna (PAC) approvato con DGR n. 29/8 del 24/07/2013 – Modifica Procedura n. 6 "Identificazione dei cespiti destinati alla vendita" facente parte delle "Linee guida per l'area delle Immobilizzazioni", approvate con D.A. n. 4 del 14.01.2015*".
- **DGR n. 23/6 del 8.05.2018** di aggiornamento del piano di rientro con particolare riferimento all'allegato A che ricalendarizza gli adempimenti regionali

SICILIA

- **DA Salute n. 2128 del 12.11.2013**, introduzione dei PAC per gli enti del SSR, per la GSA e il consolidato della Regione Sicilia
- **DA Salute n. 402 del 10.03.2015**, avente ad oggetto "*Adozione Percorsi Attuativi di Certificabilità (P.A.C.), dei bilanci degli Enti del Servizio sanitario regionale della GSA e del bilancio consolidato*"
- **DA Salute n. 1559 del 05.09.2016**, a modifica dei precedenti DDAA e ridefinizione delle scadenze prevedendo il termine del percorso al 30 ottobre 2017

TOSCANA

- **DGR n. 478 del 17.06.2013**, avente ad oggetto "*Designazione dei soggetti sotto la cui responsabilità ed azione di coordinamento si intende garantire il raggiungimento degli obiettivi previsti dai Percorsi Attuativi di Certificabilità*";
- **DGR n. 504 del 25.06.2013**, avente ad oggetto "*Approvazione percorso attuativo certificabilità PAC*" (Allegato 1 e Allegato2);
- **DGR n. 702 del 25.05.2015**, avente ad oggetto "*Procedure per il Percorso Attuativo di Certificabilità (P.A.C.): linee guida per il SSR e adozione procedure per GSA e consolidato regionale*" (Allegato 1 e Allegato 2);
- **DGR n. 1139 del 24.11.2015**, avente ad oggetto "*Decreto Legislativo 118/2011. Ridefinizione delle responsabilità delle attività relative alla gestione sanitaria accentrata presso la Regione a seguito della revisione degli assetti organizzativi regionali effettuata all'avvio della nuova legislatura*"
- **DGR n. 719 del 19.07.2016**, avente ad oggetto "*Ulteriore revisione del Percorso Attuativo di Certificabilità dei dati e dei bilanci delle Aziende sanitarie alla luce della L.R. 84/2015*" (Allegato 1 e Allegato 2);
- **DGR n. 1199 del 29.11.2016**, avente ad oggetto "*Indicazioni ed adempimenti alle Aziende e agli Enti del Servizio Sanitario Regionale per il Percorso Attuativo di Certificabilità*" (Allegato 1)
- **DGR n. 311 del 27.03.2017**, avente ad oggetto "*Percorso Attuativo di Certificabilità dei dati e dei bilanci delle Aziende sanitarie. Approvazione relazione di accompagnamento per l'attività 2016*" (Allegato 1 e Allegato2);
- **DGR n. 702 del 26.06.2017**, avente ad oggetto "*Procedure per il Percorso Attuativo di Certificabilità (P.A.C.): linee guida per il SSR e adozione procedure per GSA e consolidato regionale*";
- **DGR n. 1368 del 04.12.2017**, avente ad oggetto "*Adozione della procedura di consolidamento dei dati regionali e contestuale modifica del punto C2.1 del Percorso Attuativo di Certificabilità approvato con DGR n. 719 del 19.07.2016*" (Allegato 1);
- **DGR n. 1530 del 27.12.2017**, avente ad oggetto "*Adozione del Disciplinare della Gestione Sanitaria Accentrata (G.S.A.)*";
- **DGR n. 24 del 15.01.2018**, avente ad oggetto "*Percorso attuativo di certificabilità. Approvazione della relazione di accompagnamento per l'attività 2017*";
- **DGR n. 25 del 15.01.2018**, avente ad oggetto "*Percorso Attuativo di Certificabilità. Approvazione di nuova scadenza per alcune azioni e correzione di refuso*"

UMBRIA

- **D.G.R. n. 334/2013**, avente ad oggetto “Decreto 1 marzo 2013 recante: ‘Definizione dei percorsi attuativi della certificabilità’ – Provvedimenti”
- **D.G.R. n. 437 del 13.05.2013**, avente ad oggetto “Decreto 1 marzo 2013 recante: ‘Definizione dei percorsi attuativi della certificabilità’ – Approvazione modello progettuale e individuazione del gruppo di coordinamento regionale”, con la quale la Giunta Regionale ha provveduto all’approvazione del modello progettuale proposto dall’Azienda Ospedaliera di Terni e condiviso dai Direttori Amministrativi delle Aziende Sanitarie Regionali
- **D.G.R. n. 662 del 24/06/2013**, avente ad oggetto “D.M. 1 marzo 2013 – Approvazione del Percorso Attuativo della Certificabilità”, la Giunta regionale ha approvato il Percorso Attuativo della Certificabilità (PAC)” (Allegato 1 e Allegato 2)
- **D.G.R. n. 771 del 30/06/2014** avente ad oggetto “Percorso Attuativo della Certificabilità (PAC) della Regione Umbria. Esiti primo anno di attuazione”
- **D.G.R. n. 1785 del 29/12/2014** avente ad oggetto “D.M. 1 marzo 2013 – Integrazione del Percorso Attuativo della Certificabilità (DGR n. 662/2013)”
- **D.G.R. n. 767 del 29.06.2015**, avente ad oggetto “Percorso Attuativo della Certificabilità ex D.M. 1 Marzo 2013 – Determinazioni”
- **D.G.R. n. 1228 del 27/10/2015**, avente ad oggetto “Percorso Attuativo della Certificabilità (PAC) della Regione Umbria. Relazione periodica di accompagnamento”
- **D.G.R. n. 1180 del 17/10/2016**, avente ad oggetto “Percorso Attuativo della Certificabilità (PAC) della Regione Umbria. Relazione periodica di accompagnamento”
- **D.G.R. n. 1186 del 16/10/2017**, avente ad oggetto “Percorso Attuativo della Certificabilità (PAC) della Regione Umbria. Relazione periodica di accompagnamento”
- **D.G.R. n. 1250 del 30/10/2017**, avente ad oggetto “Percorso Attuativo della Certificabilità (PAC) della Regione Umbria. Relazione conclusiva”

VENETO

- **DGR n. 44/2013**, avente ad oggetto “Nomina del responsabile del coordinamento del Percorso attuativo di certificabilità”
- **DGR n. 47/2013**, avente ad oggetto “Adozione del Percorso attuativo di certificabilità” (Allegati A, B e C)
- **PROT. 273161 del 26.6.2013**, avente ad oggetto “Relazione tavolo adempimenti PAC”
- **DGR 757/2015**, avente ad oggetto “Bando di Ricerca in Sanità Finalizzata alla predisposizione di un Manuale Regionale di standard organizzativi, contabili e procedurali”
- **DGR 1328/2015**, avente ad oggetto l’assegnazione del suddetto Bando all’Azienda Ulss n°12 Veneziana, in qualità di capofila e in collaborazione con le Aziende Ulss n° 14 di Chioggia, 13 di Mirano e 10 del Veneto Orientale.
- **DGR n. 2136 del 23 dicembre 2016**, avente ad oggetto “Percorsi Attuativi di Certificabilità: estensione del progetto assegnato all’ Ulss n° 12 Veneziana”
- **Legge Regionale 25 ottobre 2016 n. 19**, avente ad oggetto: “Istituzione dell’Ente di governance della sanità regionale veneta denominato “Azienda per il governo della sanità della Regione del Veneto – Azienda Zero”.

Bibliografia

Anessi Pessina E., Zavattaro F. (1994), *Prime riflessioni sui sistemi di contabilità economica nel Servizio Sanitario Nazionale*. Mecosan 1994; 10:8-11.

- Anessi Pessina E., Cantù E., Persiani N. (2011), «Armonizzazione contabile e revisione dei bilanci nelle aziende sanitarie pubbliche», in Cantù E. (ed.), *L'aziendalizzazione della sanità in Italia. Rapporto OASI 2011*, Milano, Egea, 469-494.
- Anthony R.N. (1965), *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis* [by]. Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University.
- Cantù E. (2014), «Un nuovo modello contabile per la sanità», in Cantù E. (2014), *Il bilancio delle Aziende di Servizi Sanitari Verso un nuovo modello contabile*, Egea, Milano, pp. 1-31.
- Costa G., Nacamulli R. (1998), *Manuale di organizzazione aziendale*, Torino, UTET.
- Fattore G. (2005), *Metodi di ricerca in economia aziendale*, Milano, Egea.
- Gelmetti M. (2013), «La certificabilità dei bilanci degli enti del SSN», *Enti Non Profit*, n. 1, pp. 9-13.
- Gigli S. (2014), «La certificazione delle procedure amministrative nelle aziende sanitarie pubbliche: alcune riflessioni», *Mecosan*, 2014; 89:103-24.
- Marchi L. (2012), *Revisione aziendale e sistemi di controllo interni, terza edizione*, Milano, Giuffrè.
- Megali C., Rossi F. (2005), «I processi di standardizzazione contabile in sanità. L'esperienza della Regione Toscana», *Revisione Contabile*, 63.
- Persiani N., Romolini A., Galanti C. (2015), «Il nuovo sistema di controlli di regolarità amministrativa e contabile nel Servizio Sanitario Italiano: i Percorsi Attuativi della Certificabilità», *Mecosan* 2015; 94:31-50.
- Persiani N., Romolini A., Cicero M., Civello T. (2015), «Il percorso attuativo della certificabilità. L'esempio della Regione Sicilia», *Salute e Territorio*, n. 207, pp. 710-713.
- Quagli A. (2015), *Bilancio di esercizio e principi contabili*, 7 ed., Torino, Giapichelli.
- Zangrandi A. (1999), «Amministrazione delle Aziende Sanitarie Pubbliche: aspetti di gestione, organizzazione e misurazioni economiche», Milano, Giuffrè.