

14 **Armonizzazione contabile e revisione dei bilanci nelle aziende sanitarie pubbliche**

di Eugenio Anessi Pessina, Elena Cantù e Niccolò Persiani

14.1 **Introduzione**

La verifica dei dati contabili della sanità pubblica e la possibilità di applicare ai bilanci delle aziende sanitarie e ai consolidati regionali l'istituto della revisione contabile al fine di garantirne inequivocabilmente l'attendibilità sono ormai da alcuni anni oggetto di dibattito sia dottrinale sia normativo.

Recentemente, il tema ha acquisito ulteriore rilevanza, tanto che il Patto per la Salute 2010-12 ha attribuito un ruolo centrale al concetto di «certificabilità» dei dati amministrativo-contabili delle aziende sanitarie. Ciò per almeno due ragioni. Da un lato, i numerosi dissesti che si sono succeduti nel tempo a livello sia aziendale sia regionale, nonché le difficoltà più volte manifestate dalle regioni sottoposte a piano di rientro nel quantificare con precisione i propri livelli di indebitamento. Dall'altro, l'accelerazione del processo di devoluzione (o «federalismo»), che trova per ora nella sanità il più significativo ambito di applicazione: la progressiva responsabilizzazione delle autonomie regionali non può infatti prescindere da un sistema di rendicontazione che produca numeri comparabili e attendibili nel loro livello quantitativo e qualitativo.

Proprio perché il tema non è nuovo, peraltro, le esperienze accumulate nell'ultimo decennio da aziende e regioni possono fornire importanti insegnamenti per il futuro. All'analisi critica di tali esperienze è dedicato il capitolo. Più specificamente, il § 14.2 presenta il quadro normativo di riferimento, evidenziando i due «pilastri» rappresentati dall'armonizzazione contabile e dall'obiettivo di «certificabilità». Al primo pilastro è dedicato il § 14.3, che sintetizza le principali differenze attualmente esistenti nelle normative contabili regionali. Al secondo pilastro è dedicato il § 14.4, che si propone tre obiettivi: (i) riprendere i principali concetti relativi alla revisione contabile e alla certificazione del bilancio; (ii) presentare le principali esperienze regionali di certificazione; (iii) fornire un quadro aggiornato dei casi di certificazione dei bilanci nelle aziende sanitarie pubbliche. Il § 14.5, infine, offre alcuni spunti di discussione e riflessione rispetto all'evoluzione futura.

14.2 Il quadro di riferimento normativo

Nella recente normativa nazionale, il perseguimento dell'attendibilità e della confrontabilità dei bilanci della sanità pubblica poggia essenzialmente su due pilastri: l'armonizzazione contabile e l'obiettivo di «certificabilità».

L'armonizzazione contabile trova il proprio fondamento normativo nella L. 42/2009¹ sul federalismo fiscale, come modificata dalla L. 196/2009 di riforma del sistema di contabilità pubblica. Obiettivo della legge è superare la condizione di «federalismo contabile» che caratterizza il settore pubblico italiano e che trova nella sanità una delle sue manifestazioni più evidenti, sotto almeno tre profili: (i) l'eterogeneità delle basi contabili tra regioni e aziende, con le regioni tuttora dotate della sola contabilità finanziaria e le aziende ormai passate da almeno un decennio alla contabilità economico-patrimoniale²; (ii) l'eterogeneità delle normative che regolano la contabilità delle aziende sanitarie pubbliche nelle diverse regioni (§ 14.3); (iii) l'eterogeneità che caratterizza le prassi contabili aziendali anche all'interno della medesima regione. Il D.lgs. 118/2011 («Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi»), emanato in attuazione della L. 42/2009, interviene direttamente sui primi due punti, stabilendo tra l'altro:

¹ In particolare l'art. 2, comma 2, lett. h, secondo cui «i decreti legislativi [emanati in attuazione della L. 42] sono informati ai seguenti principi e criteri direttivi generali [...]: adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato; adozione di comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dagli appositi regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale e relativi conti satellite; adozione di un bilancio consolidato con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema comune; affiancamento, a fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale ispirati a comuni criteri di contabilizzazione; raccordabilità dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali con quelli adottati in ambito europeo ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi; definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le amministrazioni pubbliche di cui alla presente legge tenute al regime di contabilità civilistica, ai fini del raccordo con le regole contabili uniformi; definizione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni ai diversi enti territoriali; al fine di dare attuazione agli articoli 9 e 13, individuazione del termine entro il quale regioni ed enti locali devono comunicare al Governo i propri bilanci preventivi e consuntivi, come approvati, e previsione di sanzioni ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera e), in caso di mancato rispetto di tale termine».

² L'introduzione della contabilità economico-patrimoniale si è completata nel 2002, anno in cui anche le aziende della Sicilia e della PA di Bolzano hanno abbandonato la contabilità finanziaria. Le prime regioni che, nel 1997, hanno completato il passaggio da un sistema contabile all'altro sono state Piemonte, Veneto, Emilia-Romagna e Toscana. Fonte: Anessi Pessina E. (2003), «L'informativa esterna di bilancio nelle aziende sanitarie pubbliche: quali progressi?», in Anessi Pessina E. e Cantù E. (a cura di), *L'aziendalizzazione della sanità in Italia: Rapporto OASI 2003*, pp. 193-222, Milano, EGEA.

- ▶ L'applicazione alle aziende sanitarie pubbliche delle disposizioni del codice civile (artt. 2423-2428), fatte salve alcune deroghe esplicitamente indicate («principi di valutazione specifici del settore sanitario», art. 29), tra cui l'imposizione di coefficienti uniformi di ammortamento, la sterilizzazione degli ammortamenti laddove l'acquisizione dei cespiti sia stata finanziata da contributi in conto capitale, il costo medio ponderato come configurazione di costo da utilizzare per la valutazione delle rimanenze.
- ▶ La definizione di uno schema di bilancio comune a tutte le aziende sanitarie pubbliche, comprensivo di stato patrimoniale, conto economico, nota integrativa e rendiconto finanziario e corredato dalla relazione sulla gestione.
- ▶ L'obbligo, per le regioni che scelgono di gestire direttamente una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario, anziché trasferire interamente tale finanziamento alle aziende, di rilevare in contabilità economico-patrimoniale le operazioni riconducibili alla «gestione sanitaria accentrata presso la regione».
- ▶ L'adozione del bilancio consolidato del SSR, di nuovo con un rinvio alle disposizioni del D.lgs. 127/91, fatte salve alcune esplicite deroghe, tra cui principalmente la limitazione dell'area di consolidamento a gestione sanitaria accentrata presso la regione, ASL, AO, IRCCS pubblici (anche se trasformati in fondazioni) e AOU integrate con il SSN, con esclusione quindi di eventuali aziende controllate da questi soggetti.

L'obiettivo della revisione contabile (o certificazione), invece, era già stato formalizzato dalla legge finanziaria per il 2006³, che però non aveva trovato concreta applicazione. Vi erano state inoltre alcune iniziative avviate autonomamente dalle regioni e dalle aziende, con risultati contrastanti (§ 14.4). Più recentemente, l'obiettivo è stato ripreso attraverso l'introduzione del concetto di «certificabilità»⁴. Nel Patto per la Salute 2010-2012 (art. 11), infatti, le Regioni «si impegnano a garantire l'accertamento della qualità delle procedure amministrativo-contabili sottostanti alla corretta contabilizzazione dei fatti aziendali, nonché la qualità dei dati contabili» e, a tal fine:

- ▶ «effettuano una valutazione straordinaria dello stato delle procedure amministrativo-contabili, con conseguente certificazione della qualità dei dati con-

³ «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». (art. 1, comma 291, L. 266/05).

⁴ Il concetto di certificabilità sottende l'idea dell'idoneità organizzativa e procedurale dei sistemi informativi (e contabili in particolare) aziendali e regionali a essere sottoposti alla revisione di bilancio e ad altre forme di *audit* esterno, da parte di soggetti abilitati, con tempi e modalità da definire tramite specifici decreti in corso di emanazione.

tabili delle aziende e del consolidato regionale relativi all'anno 2008» (poi posticipato al 2009 con DM 18/01/2011).

- ▶ Se «sottoposte ai piani di rientro dai disavanzi sanitari, per tutta la durata dei piani intensificano le verifiche periodiche delle procedure amministrativo contabili, ai fini della certificazione annuale dei bilanci delle aziende e del bilancio sanitario consolidato regionale».
- ▶ «Si impegnano ad avviare le procedure per perseguire la certificabilità dei bilanci».

Per la prima volta, dunque, l'esigenza di qualità e verificabilità del dato contabile viene posta al centro del documento patto su cui si fonda la gestione del SSN per l'intero triennio. A soddisfare tale esigenza devono contribuire tutte le regioni (in piano di rientro e non), il governo centrale e le stesse aziende, attraverso un percorso concertato che, significativamente, viene considerato adempimento al Tavolo di monitoraggio⁵. Più specificamente, quanto concordato nel Patto sembra perseguire tre obiettivi di fondo:

- ▶ porre l'attenzione sulle procedure amministrativo-contabili come presupposto per la correttezza del dato e la sua verificabilità. Questo è un elemento di assoluta novità per il sistema, che riscopre il procedimento amministrativo e la procedura contabile come elementi di garanzia sia nei rapporti intra-aziendali, sia nella filiera azienda-regione-ministeri.
- ▶ Ribadire la necessità (affidata al già citato decreto di armonizzazione) di un sistema di norme contabili uniformi, come presupposto per la verificabilità delle rilevazioni contabili e dei bilanci.

⁵ Il tavolo tecnico di verifica degli adempimenti è stato istituito presso la Ragioneria generale dello Stato in attuazione dell'art. 12 dell'Intesa Stato Regioni del 23 marzo 2005. È coordinato da un rappresentante del ministero dell'Economia e delle finanze ed è composto da rappresentanti del Governo, delle Regioni, dell'AGENAS. Questo gruppo di lavoro ha il compito di verificare che quanto deciso nelle Intese Stato-Regioni sia realizzato e per questo: (i) riceve entro il 30 maggio la documentazione dalle Regioni; (ii) esamina la documentazione, individua i punti di criticità, richiede eventuali integrazioni; (iii) esprime il suo parere entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di riferimento. Questo tavolo può avvalersi del Comitato permanente per la verifica dell'erogazione dei Livelli essenziali di assistenza (Comitato Lea) per quanto attiene la valutazione dell'adempimento relativo alla erogazione dei Lea. Il Patto per la Salute 2010-12 (art. 3), infine, ha istituito anche una «Struttura tecnica di monitoraggio paritetica» (STeM), intesa come «struttura tecnica di supporto della Conferenza Stato-Regioni», composta da 6 rappresentanti dei Ministeri interessati, 6 rappresentanti delle regioni, un rappresentante della Segreteria della Conferenza delle Regioni e Province autonome, un rappresentante della Segreteria della Conferenza Stato-Regioni presieduta da «un ulteriore componente, scelto d'intesa fra lo Stato e le Regioni». Le funzioni della STeM riguardano principalmente l'avvio di un sistema di monitoraggio dello stato dei SSR; l'aggiornamento degli strumenti di valutazione e monitoraggio al fine di snellire e semplificare gli attuali adempimenti e individuare un apposito set di indicatori per aree prioritarie di particolare rilevanza in materia di attuazione dei LEA; la formulazione di pareri sui piani di rientro approvati dalle regioni.

- Porre la certificazione dei bilanci aziendali e dei consolidati regionali come obiettivo a tendere del sistema. La revisione contabile viene dunque vista nell'ottica non dell'adempimento formale, ma del processo di crescita da avviarsi, seppur eventualmente con tempi e modalità differenziate, in tutto il Paese.

Si delinea così un percorso che, partendo da una valutazione straordinaria delle procedure amministrativo-contabili di tutte le aziende e regioni, porterà al recepimento di nuove regole contabili nazionali e, in prospettiva, all'applicazione dell'istituto della revisione contabile ai bilanci delle aziende e al consolidato regionale.

Per ora, è in corso il primo passo, ossia la valutazione straordinaria delle procedure amministrativo-contabili di tutte le aziende e regioni, secondo un percorso metodologico definito dal governo centrale (DM 18/01/2011). Il percorso è articolato in quattro fasi e supportato da prospetti redazionali.

Le prime due fasi riguardano le aziende.

La prima fase si focalizza sugli aspetti organizzativi e procedurali, chiedendo per ogni azienda una relazione sui seguenti punti: presenza e caratteristiche del regolamento aziendale di contabilità e organizzazione; elenco delle procedure amministrativo-contabili formalizzate; mappatura delle procedure informatiche esistenti a supporto dei processi amministrativo-contabili; raccolta dei rilievi/suggerimenti del collegio sindacale e illustrazione delle eventuali azioni intraprese dall'azienda; ricognizione delle eventuali attività di controllo ulteriori rispetto a quelle svolte dal collegio sindacale.

La seconda fase si riferisce, invece, alla verifica delle risultanze contabili. In particolare, si richiede una serie di controlli incrociati tra bilancio d'esercizio, risultanze della contabilità generale (bilancio di verifica) e risultanze delle contabilità sezionali (magazzini, ordini, cespiti, personale ecc.), con evidenziazione degli scostamenti e illustrazione delle relative motivazioni. I prospetti che supportano la ricognizione richiedono inoltre di evidenziare alcune informazioni ritenute atte a riflettere la qualità dei dati. Per esempio, con riferimento al personale non dipendente, si richiede di suddividere i pagamenti effettuati in tre componenti: per costi di competenza dell'esercizio; per costi di competenza di esercizi precedenti ed effettivamente rilevati in tali esercizi; per costi di competenza di esercizi precedenti, ma non rilevati in tali esercizi, e quindi da imputare all'esercizio in corso come sopravvenienze passive.

Le successive due fasi si riferiscono invece al livello regionale (gestione sanitaria accentrata e bilancio consolidato), di nuovo con una focalizzazione su regole e procedure da un lato, risultanze contabili dall'altro.

La terza fase, in particolare, riguarda le regole e le procedure amministrativo-contabili del SSR. Si richiede quindi di illustrare: (i) le norme, indicazioni, linee guida emanate dalla regione in materia di contabilità e controllo; (ii) i processi

di rilevazione e verifica attivati dalla regione nei confronti delle aziende (alimentazione di flussi informativi, analisi incrociate di dati, visite *in loco*); (iii) l'organizzazione regionale per la gestione delle procedure amministrativo contabili relative alla validazione dei dati aziendali e dei modelli ministeriali (CE/SP/CP/LA) inviati al NSIS, alla gestione della spesa accentrata, alla redazione del bilancio consolidato.

La quarta fase, infine, riguarda la valutazione delle risultanze contabili del SSR e in particolare le modalità di predisposizione dei modelli di rendicontazione 000 (spesa accentrata) e 999 (consolidato regionale), nonché di riconciliazione con i dati aziendali da un lato, con il bilancio finanziario regionale dall'altro.

Il DM 18/01/2011 prevedeva una specifica tempistica per l'effettuazione della valutazione straordinaria. In particolare, il termine per il completamento del processo era il 28/02/2011 per le regioni sottoposte a piano di rientro e il 30/06/2011 per le altre. L'analisi delle risultanze avrebbe dovuto essere completata rispettivamente entro il 31/3 e il 31/7 e si è in attesa dell'ormai prossima ufficializzazione dei risultati.

14.3 L'attuale eterogeneità delle normative contabili regionali⁶

L'attuale disciplina contabile delle aziende sanitarie pubbliche trova il proprio fondamento nel D.lgs. 502/92, che ha affidato alle regioni la responsabilità di «emanare norme per la gestione economico finanziaria e patrimoniale delle aziende USL e ospedaliere, informate ai principi di cui al codice civile». In altri termini, ogni regione poteva autonomamente disciplinare il sistema contabile delle proprie aziende sanitarie, purché garantisse la transizione dalla tradizionale contabilità finanziaria alla contabilità economico-patrimoniale⁷. Questa im-

⁶ Questo paragrafo sintetizza i risultati di una ricerca svolta dall'Università Cattolica del Sacro Cuore e finanziata dal Ministero della Salute nell'ambito del progetto SIVEAS (Sistema nazionale di verifica e controllo sull'assistenza sanitaria).

⁷ In verità, il D.lgs. 502/92 prevede alcuni elementi di uniformità a livello nazionale, per esempio quando stabilisce: (i) che la normativa regionale deve in ogni caso prevedere «b. l'adozione del bilancio economico pluriennale di previsione nonché del bilancio preventivo economico annuale relativo all'esercizio successivo; c. la destinazione dell'eventuale avanzo e le modalità di copertura degli eventuali disavanzi di esercizio; d. la tenuta di una contabilità analitica per centri di costo e responsabilità che consenta analisi comparative dei costi, dei rendimenti e dei risultati; e. l'obbligo delle unità sanitarie locali e delle aziende ospedaliere di rendere pubblici, annualmente, i risultati delle proprie analisi dei costi, dei rendimenti e dei risultati per centri di costo e responsabilità»; (ii) che «per conferire struttura uniforme alle voci dei bilanci pluriennali ed annuali e dei conti consuntivi annuali [...] è predisposto apposito schema, con decreto interministeriale emanato di concerto fra i Ministri del tesoro e della sanità», schema inizialmente approvato con DM 20/10/94 e successivamente modificato con DM 11/02/02. I Ministri del tesoro e della sanità, inoltre, hanno inizialmente cercato di guidare l'introduzione della contabilità generale nelle aziende sanitarie pubbliche tramite l'emanazione di apposite «linee guida per il bilancio delle aziende sanitarie» (1995), peral-

postazione, in evidente contrasto con la forte tensione internazionale verso l'armonizzazione⁸, ha generato due ordini di criticità: l'asistematicità della normativa regionale e la sua eterogeneità interregionale. Queste problematiche sono affrontate nel dettaglio nei sottoparagrafi successivi. Qui preme sottolineare come spesso l'autonomia contabile riconosciuta alle regioni abbia favorito il ricorso a politiche di bilancio, con conseguente deterioramento dell'attendibilità dei dati di spesa e di disavanzo.

14.3.1 Asistematicità della normativa regionale

Per disciplinare il sistema contabile delle proprie aziende sanitarie, quasi tutte le regioni (tranne Lombardia, Trento, Toscana e Sicilia) hanno emanato un'apposita legge (Tabella 14.1). Nella maggior parte delle regioni, la legislazione di riferimento è stata emanata durante il «riordino» avviato dal D.lgs. 502/92 e risale quindi alla metà degli anni Novanta, sebbene in molti casi siano intervenute successive modifiche.

Naturalmente, però, la legislazione non può disciplinare compiutamente la materia. Del resto, anche nel caso delle imprese, dove pure il codice civile detta disposizioni già sufficientemente specifiche, resta la necessità di principi contabili che interpretino tali disposizioni in chiave tecnica e le integrino dove necessario. Per la sanità pubblica, le disposizioni contenute nelle leggi regionali si mantengono a un livello ancora più generale e il fabbisogno di integrazione è quindi maggiore. A tal fine: (i) la legislazione regionale solitamente contiene un esplicito rinvio a successive delibere di giunta che stabiliscano regole più specifiche; (ii) metà delle regioni ha raccolto tali regole in un «manuale» o «regolamento» per disciplinare in modo organico ed esaustivo la materia. A quest'ultimo riguardo va inoltre segnalato come, pur in assenza di un vero e proprio manuale, quasi tutte le regioni sotto piano di rientro abbiano recentemente adottato uno schema regionale di piano dei conti accompagnato da linee guida che contengono alcuni principi di valutazione, dotandosi così di un quadro elementare, ma abbastanza organico di disposizioni.

Laddove non esiste un regolamento o manuale, la legislazione regionale è stata integrata da provvedimenti diversi per natura (es. delibere di giunta, decreti dirigenziali, circolari e note dell'assessorato o dell'agenzia), denominazione (es. ulteriori disposizioni, direttive, linee guida) e organicità. Anche dove

tro non vincolanti, nonché tramite la pubblicazione di un «percorso metodologico per l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale» (1996). Più recentemente, un contributo all'omogeneità interregionale è venuto dall'introduzione e dal progressivo affinamento dei modelli di rilevazione SP e CE, nonché dalla redazione delle relative linee guida.

⁸ Si pensi all'imposizione da parte dell'UE dei principi contabili internazionali (IAS / IFRS); all'ipotesi di convergenza tra principi contabili internazionali e statunitensi; allo sviluppo e all'adozione dei principi contabili internazionali per il settore pubblico (IPSAS).

presenti, peraltro, i regolamenti o manuali sono raramente esaustivi. Attualmente, solo Trento, Basilicata e Sardegna presentano un manuale completo e aggiornato, che raccoglie e disciplina l'intera materia. Per Basilicata e Sardegna, inoltre, il manuale è di recente emanazione e la capacità di aggiornamento sistematico non è stata ancora verificata. In tutte le altre regioni, seppur in misura molto diversa da regione a regione, quanto stabilito nella legge e nel regolamento o manuale è stato modificato e/o integrato da disposizioni successive, che non sono state completamente incorporate in una versione aggiornata del manuale stesso.

Tabella 14.1 Disposizioni regionali in tema di contabilità delle aziende sanitarie pubbliche

	Legge regionale su contabilità e bilancio delle aziende sanitarie pubbliche	Regolamento o manuale che specifica e integra le disposizioni di legge	Ulteriori provvedimenti regionali
010-PIE	LR 8/95 (modificata da LR 64/95, 94/95, 69/96, 31/04, 14/05): «Finanziamento, gestione patrimoniale ed economico-finanziaria delle Unità Sanitarie Locali e delle Aziende Ospedaliere»	DGR 29-24445/98: «Linee guida per il regolamento di amministrazione e contabilità delle Aziende Sanitarie Regionali e indirizzi contabili»	SI
020-VDA	LR 46/09: «Nuova disciplina dell'assetto contabile, gestionale e di controllo dell'Azienda regionale sanitaria USL della Valle d'Aosta (Azienda USL). Abrogazione della legge regionale 16 luglio 1996, n. 19»	NO	NO
030-LOM	LR 33/09: «Testo unico delle leggi regionali in materia di sanità» [In particolare art 21]	NO	SI
041-BZ	LP 14/01: «Norme in materia di programmazione, contabilità, controllo di gestione e di attività contrattuali del servizio sanitario provinciale»	NO	SI
042-TN	LP 3/98: «Misure collegate con la manovra di bilancio di previsione per l'anno 1998» (art. 44)	DGP 3402 del 30.12.2008 come modificata da DGP 2741 del 13.11.2009 «Direttive all'Azienda Provinciale per i Servizi Sanitari per la contabilità economico patrimoniale»	NO
050-VEN	LR 55/94 (modificata da LR 5/96, 6/96, 14/98, 46/99): «Norme sull'assetto programmatico, contabile, gestionale e di controllo delle unità locali socio-sanitarie e delle aziende ospedaliere in attuazione del decreto legislativo [502/92]»	DR 1355/00: «Schemi di bilancio, principi contabili, nota integrativa delle ULSS e delle AO del Veneto in applicazione della LR 55/94»	SI
060-FVG	LR 49/96: «Norme in materia di programmazione, contabilità e controllo del Servizio sanitario regionale e disposizioni urgenti per l'integrazione socio-sanitaria»	DPGR 23/04/99 n. 127: «Regolamento di contabilità generale delle aziende sanitarie e dell'agenzia regionale della sanità»	SI

Tabella 14.1 (segue)

	Legge regionale su contabilità e bilancio delle aziende sanitarie pubbliche	Regolamento o manuale che specifica e integra le disposizioni di legge	Ulteriori provvedimenti regionali
070-LIG	LR 10/95 (modificata da LR 53/95, LR 26/96, LR 2/97, LR 25/00): «Finanziamento, gestione patrimoniale ed economico-finanziaria delle Unità Sanitarie Locali e delle altre aziende del Servizio Sanitario Regionale»	DGR 270/99: «Introduzione alla contabilità economico-patrimoniale nelle aziende sanitarie e ospedaliere della Regione Liguria. Aggiornamento del manuale di riferimento; disposizioni attuative per l'anno 1999»	SI
080-EMR	LR 50/94 (modificata da LR 11/00, 38/01, 2/03, 21/03, 29/04, 28/07, 4/08): «Norme in materia di programmazione, contabilità, contratti e controllo delle aziende unità sanitarie locali e delle aziende ospedaliere»	Reg 61/95 (modificato da Reg 3/05 e 1/09)	SI
090-TOS	LR 40/05: «Disciplina del Servizio Sanitario Regionale»	DGR 1343/04: «Approvazione disposizioni varie in materia di contabilità delle aziende sanitarie della Toscana»	SI
100-UMB	LR 51/95 (modificata da LR 29/00 e LR 7/04): «Norme in materia di contabilità, di amministrazione dei beni, di attività contrattuali e di controllo delle Aziende sanitarie regionali»	DGR 1575/07: «Progetto: Potenziamento e sviluppo dei sistemi amministrativo contabili e di controllo nelle Aziende Sanitarie umbre e toscane – Definitiva approvazione dei Principi Contabili Comuni e delle Procedure Minime di Controllo Interno»	SI
110-MAR	LR 47/96 (modificata da LR 17/04, 12/05, 14/07): «Norme in materia di programmazione, contabilità e controllo delle aziende sanitarie»	NO	SI
120-LAZ	LR 45/96 (modificata da LR 27/06): «Norme sulla gestione contabile e patrimoniale delle Aziende USL e delle Aziende ospedaliere»	NO	SI
130-ABR	LR 146/96 (modificata da LR 15/04, 20/06, 34/07, 17/09): «Norme in materia di programmazione, contabilità, gestione e controllo delle Aziende del Servizio Sanitario regionale, in attuazione del D. Lgs n. 502/92»	NO	SI
140-MOL	LR 8/10: «Disciplina sull'assetto programmatico, contabile, gestionale e di controllo dell'Azienda sanitaria regionale del Molise — Abrogazione della LR 12/97»	NO	SI
150-CAM	LR 32/94 (modificata da LR 13/97, 2/98, 12/98, 18/00): «Decreto legislativo 502/92, riordino del servizio sanitario regionale»	NO	SI
160-PUG	LR 38/94 (modificata da LR 19/95, 16/97, 14/98, 17/99, 20/02, 1/04): «Norme sull'assetto programmatico, contabile, gestionale e di controllo delle Unità sanitarie locali in attuazione del decreto legislativo 502/92»	NO	SI

Tabella 14.1 (segue)

	Legge regionale su contabilità e bilancio delle aziende sanitarie pubbliche	Regolamento o manuale che specifica e integra le disposizioni di legge	Ulteriori provvedimenti regionali
170-BAS	LR 34/95 (modificata da LR 6/96, 27/96, 39/01): «Norme per la disciplina della contabilità, della utilizzazione e gestione del patrimonio e del controllo delle Aziende Sanitarie e Unità Sanitarie Locali e ospedaliere»	DGR n.2018 del 19/11/2009: «LR 1/2007 art. 18 c.2 s.m.i. e LR 12/2008 s.m.i. – approvazione dei principi contabili delle Aziende Sanitarie Regionali, delle procedure di trasferimento di beni e rapporti giuridici di cui alla LR.n.12/2008 e delle disposizioni transitorie»	NO
180-CAL	LR 43/96: «Riordino della normativa in materia di: finanziamento, programmazione, contabilità, patrimonio, contratti e controllo delle Aziende Sanitarie e delle Aziende Ospedaliere»	NO	SI
190-SIC	LR 17/04: «Disposizioni programmatiche e finanziarie per l'anno 2005» [In particolare art. 53/6]	Circ. 7/05: «Direttiva per la contabilità generale delle Aziende Sanitarie della Regione Siciliana»	SI
200-SAR	LR 10/97: «Norme in materia di programmazione, contabilità, contratti e controllo delle Aziende Sanitarie Regionali, modifiche alla LR 5/95 e abrogazione della LR 19/81» (Parzialmente abrogata e superata da LR 10/06 art. 27)	DGR 50/19 del 11/12/2007: «Direttive di programmazione e rendicontazione per le Aziende Sanitarie, ai sensi degli art. 27 e 28 della legge regionale 28 luglio 2006 n. 10»	NO
	LR 10/2006: «Tutela della salute e riordino del servizio sanitario della Sardegna. Abrogazione della legge regionale 26 gennaio 1995, n. 5» [L'art 27 affida alla GR la definizione del sistema della contabilità economico-patrimoniale delle aziende sanitarie]		

Nota: Dati al 15/07/2010

14.3.2 Eterogeneità della normativa regionale

L'eterogeneità della normativa regionale può essere indagata lungo quattro dimensioni: (i) relazione con il codice civile; (ii) composizione del bilancio; (iii) struttura e contenuto dei documenti di bilancio; (iv) principi di valutazione.

Relazione con il codice civile

Nel D.lgs. 502/92, un evidente elemento di ambiguità è rappresentato dalla relazione tra normativa regionale da un lato, disposizioni civilistiche implicitamente accompagnate dai principi contabili nazionali dall'altro («Le regioni emanano norme [...] informate ai principi di cui al codice civile»). Al riguardo, le leggi regionali hanno seguito impostazioni molto diverse. In alcune regioni, per esempio, la normativa civilistica si applica salvo diversa disposizione re-

gionale; in altre, si applica solo alle materie non disciplinate dalla normativa regionale; in altre ancora, si applica solo se esplicitamente richiamata dalla normativa regionale. Si spiegano così i limiti precedentemente segnalati nella comparabilità dei bilanci e l'attenzione posta su questa problematica dal D. lgs. 118/2011.

Composizione del bilancio

Nelle normative regionali, la composizione del bilancio d'esercizio è generalmente allineata a quella civilistica: il bilancio è «costituito» da stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa e «corredato» da una relazione, denominata alternativamente «relazione del direttore generale» o «relazione sulla gestione». Fanno eccezione: Abruzzo, dove la relazione è parte integrante del bilancio; Lombardia e Campania, dove la legge non menziona esplicitamente la relazione; Bolzano, dove la relazione è denominata «Relazione annuale sullo stato di attuazione della programmazione e sulla gestione economico finanziaria dell'azienda»; Emilia-Romagna, dove a stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa si aggiunge il rendiconto finanziario.

Proprio il rendiconto finanziario è richiesto da ben dieci regioni, seppur con collocazioni molto diversificate: spesso (Bolzano, Friuli VG, Marche, Basilicata, Sicilia e Sardegna) all'interno della nota integrativa; alternativamente, in allegato alla nota stessa (Puglia) oppure in allegato o a corredo del bilancio (Lombardia e Piemonte); in Emilia-Romagna, come detto, come documento costitutivo del bilancio stesso. Tra queste dieci regioni, otto (non Puglia e Sicilia) hanno anche predisposto un apposito schema. Gli schemi regionali fanno tutti riferimento alla liquidità (anziché al CCN) e, nella presentazione dei flussi di liquidità derivanti dall'attività operativa, impiegano tutti il metodo indiretto⁹. Si differenziano però per la scelta tra (i) schema a sezioni contrapposte fonti-impieghi (3 regioni); schema scalare, con articolazione dei flussi finanziari in tre classi a seconda che derivino dall'attività operativa, di investimento o di finanziamento (2 regioni); schema scalare che riporta i flussi finanziari complessivi dall'attività operativa, ma privilegia la distinzione tra fonti e impieghi per le attività di investimento e di finanziamento (3 regioni).

Quanto alla tavola delle variazioni nelle voci di patrimonio netto, prevista dai principi contabili internazionali e recentemente inserita dal legislatore civilistico

⁹ Il rendiconto finanziario può presentare i flussi di liquidità derivanti dall'attività operativa (i) secondo il metodo diretto (raccomandato dallo IAS 7), mediante il quale si indicano direttamente gli incassi e i pagamenti associati alle varie voci di ricavo o di costo, oppure (ii) secondo il metodo indiretto (preferito dall'OIC 12 e solitamente utilizzato nella prassi) mediante il quale il risultato economico viene rettificato per tener conto delle operazioni di natura non influente (ammortamenti ecc.), delle operazioni che hanno determinato differimenti nelle variazioni di liquidità (aumenti di crediti correnti, debiti correnti, rimanenze ecc.), nonché delle operazioni i cui effetti devono essere ricompresi tra i flussi connessi a operazioni di investimento o finanziamento (es. plusvalenze o minusvalenze su cespiti ceduti).

tra i contenuti minimi della nota integrativa (art. 2427 c.c., punto 7-bis), l'OIC1 ha proposto due prospetti, uno finalizzato a evidenziare la movimentazione delle voci, l'altro ad analizzarne la disponibilità e la distribuibilità, nonché l'utilizzazione nei precedenti esercizi. Il primo prospetto trovava il suo fondamento già nell'art. 2427 punto 4 c.c.; molte regioni avevano quindi provveduto a inserire analoghe tabelle negli schemi di nota integrativa; futuri miglioramenti potrebbero dettagliare meglio le cause di variazione, secondo quanto proposto dagli IAS e dagli IPSAS. Il secondo prospetto, che comunque richiede un adattamento alle specificità delle aziende sanitarie pubbliche, è stato invece finora adottato solo dalla Sardegna.

Struttura e contenuto dei documenti di bilancio

Per le aziende sanitarie pubbliche, il tema degli schemi di bilancio ha perso progressivamente rilevanza con l'affermazione dei modelli ministeriali SP e CE. Soprattutto nella versione più recente, infatti, tali modelli identificano voci molto analitiche e comuni a tutte le aziende, che ogni utilizzatore può aggregare in funzione delle proprie finalità conoscitive, senza i vincoli imposti da uno schema sintetico predefinito. Alcune regioni, tra l'altro, prevedono esplicitamente che i modelli siano inseriti in nota integrativa o allegati al bilancio. Resta però l'obbligo (e l'opportunità) di fornire, tramite lo schema, un primo quadro di sintesi.

In proposito, lo schema nazionale approvato con DM 11/02/2002 sembra essere stato adottato integralmente solo da cinque regioni (Valle d'Aosta, Molise, Puglia, Calabria, Sicilia). Tutte le altre hanno operato modifiche, generalmente marginali per lo stato patrimoniale, più significative per il conto economico.

Per lo stato patrimoniale, le modifiche apportate dalle regioni consistono solitamente nel dare dignità di voce a sé stante a classi di valori che nello schema interministeriale confluiscono in voci più aggregate: gli esempi più frequenti sono concessioni, licenze, marchi e diritti simili; partecipazioni; riserve; specifiche classi di crediti e debiti; distinzione tra ratei e risconti. Rispetto allo schema interministeriale, inoltre, molte regioni richiedono la distinzione tra crediti e debiti con durata superiore o inferiore ai 12 mesi. Due regioni (Marche e Abruzzo), infine, continuano a collocare in un'apposita macroclasse i crediti verso regione per contributi in conto capitale, in analogia con i «crediti verso soci per versamenti ancora dovuti» dello schema civilistico; il modello ministeriale SP colloca invece tali crediti nell'attivo circolante e le altre regioni si sono allineate a questa impostazione.

Con riferimento al conto economico, invece, gli adattamenti regionali sono stati molto più estesi, soprattutto nelle prime due macroclassi.

Per la macroclasse A (valore della produzione), oltre alle cinque regioni che adottano senza modifiche l'intero schema nazionale, altre quattro mantengono inalterato, limitatamente a questa macroclasse, tale schema (Lombardia, Tosca-

na, Umbria, Basilicata); tre ne mantengono le voci, ma le dettagliano in sottovoci (Piemonte, Veneto, Campania); le restanti nove hanno schemi propri. Il numero delle voci, che nello schema nazionale è pari a cinque, varia fra tre (Sardegna) e otto (Emilia-Romagna). Il numero complessivo di voci e sottovoci, che nello schema nazionale è sempre pari a cinque, è solitamente compreso tra 10 e 25: le eccezioni sono da un lato la Sardegna (6), dall'altro Liguria (36), Emilia-Romagna (38), ma soprattutto Veneto (117). I principali contenuti informativi aggiuntivi sono: (i) scomposizione dei contributi in conto esercizio a seconda che provengano dalla regione o da altri soggetti, e/o che abbiano destinazione indistinta o vincolata; (ii) esplicitazione dei proventi correlati all'erogazione di prestazioni sanitarie, con accezioni diverse quali mobilità attiva, prestazioni ad altre aziende del SSN, prestazioni sanitarie generalmente intese; (iii) evidenziazione dei proventi da libera professione intramoenia; (iv) evidenziazione delle degenze, attività o prestazioni sanitarie in corso; (v) scomposizione dei costi capitalizzati tra incrementi di immobilizzazioni per lavori interni e sterilizzazione degli ammortamenti; (vi) enucleazione dei proventi riconducibili alle attività accessorie anziché a quelle caratteristiche.

Analogamente, per la macroclasse B, oltre alle cinque regioni che adottano senza modifiche l'intero schema nazionale, altre due mantengono inalterato, limitatamente a questa macroclasse, tale schema (Lombardia e Umbria); cinque (Piemonte, Veneto, Toscana, Campania, Basilicata) ne mantengono le voci, ma le dettagliano in sottovoci; le restanti nove hanno schemi propri. Il numero delle voci, che nello schema nazionale è pari a 15, varia dalle due dell'Abruzzo (che ha voluto in questo modo sottolineare la distinzione tra costi della produzione affidata a terzi oppure svolta internamente) alle 17 del Lazio. Il numero complessivo di voci e sottovoci, che nello schema nazionale è pari a 23, è solitamente compreso tra 20 e 35. Le eccezioni sono Trento (63), Liguria (66) ed Emilia-Romagna (68), ma soprattutto Campania (101) e Veneto (303). I principali contenuti informativi aggiuntivi sono: (i) scomposizione degli acquisti di beni tra sanitari e non; (ii) esplicitazione dei costi per medicina generale e farmaceutica convenzionata; (iii) esplicitazione dei costi per l'acquisto di prestazioni sanitarie, in generale o nell'accezione più restrittiva di «mobilità passiva», con l'eventuale distinzione dei soggetti erogatori tra pubblici e privati; (iv) esplicitazione delle svalutazioni di immobilizzazioni materiali e immateriali; (v) esplicitazione dei compensi per attività libero-professionale intramoenia; (vi) esplicitazione dei costi del personale con rapporto di lavoro non subordinato.

Significative difformità permangono inoltre nella delimitazione tra l'area «ordinaria» e quella «straordinaria» del conto economico. Secondo il nuovo modello CE, infatti, plusvalenze e minusvalenze, sopravvenienze e insussistenze vanno sempre considerate come straordinarie. L'impostazione civilistica prevede invece situazioni in cui tali voci vanno considerate ordinarie. Nelle

normative regionali prevale ormai il primo approccio, ma con numerose eccezioni. In particolare, la recente normativa di Trento ha confermato la scelta civilistica e l'Emilia-Romagna ha dedicato al tema il primo dei principi contabili Rebisani (DGR 416/05), ribadendo anch'essa l'aderenza all'impostazione civilistica.

Passando ai contenuti della nota integrativa, va innanzi tutto evidenziato come manchino indicazioni ministeriali. Le regioni hanno quindi dovuto ispirarsi all'art. 2427 c.c. (cui recentemente si è aggiunto l'art. 2427-bis), che specifica il contenuto minimo della nota integrativa, nonché alle altre fonti che concorrono a definire il contenuto della nota stessa: (i) altre norme civilistiche; (ii) altre norme di legge attinenti la materia del bilancio; (iii) l'art. 2423 c.c., che fissa una prescrizione generale sulla necessità di informazioni complementari; (iv) i principi contabili nazionali. Sotto questo profilo, le regioni si possono classificare in tre gruppi. Piemonte, Bolzano, Veneto, Liguria, Toscana, Umbria, Puglia e Basilicata hanno operato un rinvio generale al codice civile, ma nel contempo hanno predisposto uno schema o una specificazione dettagliata dei contenuti. Valle d'Aosta, Trento, Emilia-Romagna, Lazio, Abruzzo, Molise, Campania, Calabria e Sicilia hanno invece ritenuto sufficiente operare un rinvio al codice civile, magari integrandolo con alcune brevi indicazioni supplementari. Per Lombardia, Friuli VG, Marche e Sardegna, infine, il codice civile ha rappresentato solo la base di partenza per la costruzione di uno schema regionale di riferimento. È inoltre opportuno segnalare come alcune regioni, per assicurare la coerenza della nota integrativa con lo stato patrimoniale e il conto economico, nonché per accrescerne la completezza e l'omogeneità interaziendale, abbiano nel tempo provveduto a predisporre fogli elettronici standardizzati per la redazione della componente quantitativa della nota stessa da parte delle aziende.

Considerazioni parzialmente analoghe, infine, valgono per la relazione sulla gestione. Come per la nota integrativa, le regioni non hanno ricevuto indicazioni nazionali e si sono dovute muovere autonomamente. Con rarissime eccezioni, tuttavia, le regioni non hanno operato alcun riferimento esplicito all'art. 2428 c.c., ritenendo evidentemente che su questo tema il contesto delle aziende sanitarie pubbliche fosse troppo specifico per consentire l'adozione o l'adattamento di disposizioni riferite alle imprese. Anche in questo caso, comunque, le regioni si possono dividere in tre gruppi. Piemonte, Friuli VG, Emilia-Romagna, Umbria, Marche, Lazio e Basilicata hanno definito i principali contenuti della relazione nella legge regionale per la contabilità delle aziende sanitarie, ma successivamente hanno fornito ulteriori indicazioni. Valle d'Aosta, Veneto, Liguria, Toscana, Abruzzo, Molise, Puglia e Calabria si sono invece limitate a definire i principali contenuti della relazione nella legge regionale, senza fornire ulteriori indicazioni. Lombardia, Bolzano, Trento, Campania, Sicilia e Sardegna, infine, non hanno inserito alcuna indicazione nella legislazione regionale e hanno quindi provveduto con disposizioni successive.

Criteri di valutazione

Gli interventi di armonizzazione operati dai Ministeri dell'Economia e della Salute si sono tradizionalmente concentrati sulla classificazione e rappresentazione delle voci (schemi di bilancio e collegati modelli di rilevazione CE e SP), mentre le indicazioni circa i principi e i metodi di valutazione sono state molto più limitate e comunque più recenti.

In assenza di indicazioni nazionali, le regioni hanno emanato disposizioni che combinano cinque elementi, seppur con pesi e accenti anche molto diversi tra regione e regione:

- ▶ ripresa delle disposizioni civilistiche e dei principi contabili nazionali. Questo elemento, in apparenza semplice, può in realtà generare significative ambiguità. Da un lato, infatti, le regioni non hanno potuto riprendere nella propria normativa l'intero *corpus* delle disposizioni civilistiche e dei principi contabili nazionali. Dall'altro, però, solitamente non hanno chiarito se le omissioni derivino solo dall'esigenza di semplificazione e sintesi, oppure riflettano la volontà regionale di non applicare alcune disposizioni. Per esempio, numerose normative regionali sanciscono che «le immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto o di produzione»: l'ambiguità è se con ciò si sia effettivamente voluta escludere la facoltà, concessa dall'art. 2426, punto 4 c.c., di valutare le partecipazioni in imprese controllate e collegate con il metodo del patrimonio netto.
- ▶ Definizione di casistiche applicative, ossia di come le disposizioni civilistiche si applichino a situazioni specifiche delle aziende sanitarie pubbliche (per esempio, la mobilità dei pazienti).
- ▶ Riduzione, per alcune voci, dei margini di discrezionalità concessi dalla normativa civilistica. Gli esempi più comuni sono: (i) per le immobilizzazioni materiali e immateriali, l'imposizione di coefficienti prestabiliti di ammortamento, generalmente tratti dalla normativa fiscale; (ii) per le rimanenze di beni fungibili, il ricorso al solo costo medio ponderato (anzi, in molti casi, a una specifica configurazione di costo medio ponderato) anziché al FIFO o al LIFO.
- ▶ Deroga esplicita, per alcune voci, alla disciplina civilistica. Il caso più noto è la «sterilizzazione degli ammortamenti». Tuttavia, disposizioni in contrasto con le norme civilistiche sono state emanate, per esempio, anche rispetto all'iscrizione in bilancio delle ferie maturate e non godute, delle degenze in corso e delle donazioni, nonché alla già citata delimitazione tra le aree ordinaria e straordinaria del conto economico. Nella normativa, inoltre, non mancano alcune deroghe probabilmente involontarie e frutto di errori, per esempio nei criteri di valutazione dei titoli.
- ▶ Rinvio esplicito o implicito al codice civile e ai principi contabili nazionali per quanto non direttamente disciplinato dalla normativa regionale, anche per offrire alle aziende un riferimento attendibile in assenza di indicazioni da parte della regione.

Ciò ha comunque prodotto un quadro complessivo all'apparenza abbastanza omogeneo. Nella maggior parte dei casi, le normative regionali riprendono il codice civile. Le principali deroghe alla disciplina civilistica (sterilizzazione degli ammortamenti, trattamento delle donazioni), inoltre, sono sostanzialmente le medesime in tutte le regioni. Lo stesso vale nei principali casi di riduzione dei margini di discrezionalità concessi dalla normativa civilistica (imposizione dei coefficienti di ammortamento fiscali, valutazione delle rimanenze al costo medio ponderato). Molte differenze (per esempio, nel Veneto, l'impossibilità di sterilizzare gli ammortamenti laddove l'investimento sia stato finanziato dalla regione) si sono progressivamente annullate. A livello di regole generali, le uniche differenze significative tuttora vigenti paiono riguardare la valutazione delle partecipazioni con il metodo del patrimonio netto e l'iscrizione in bilancio delle passività per ferie maturate e non godute. C'è poi la questione delle «prestazioni sanitarie a cavaliere d'anno», ossia delle degenze ospedaliere a carico del SSN o di privati paganti (comprese le prestazioni erogate in regime di attività libero professionale intramoenia), remunerate a tariffa e in corso di svolgimento al 31/12: il tema ha suscitato un dibattito acceso tra gli studiosi e gli operatori del settore, ma il suo impatto sulla rappresentazione della situazione economico-patrimoniale dell'azienda è piuttosto circoscritto.

L'eterogeneità interregionale si amplia però significativamente per effetto delle disposizioni e indicazioni di dettaglio. Per esempio, variano da regione a regione gli specifici coefficienti di ammortamento; le modalità di sterilizzazione degli ammortamenti per i beni presenti in azienda al momento della redazione del primo stato patrimoniale; la sterilizzazione di plus e minusvalenze da alienazione di beni finanziati con contributi in conto capitale, nonché degli ammortamenti riferibili ai beni acquistati con i proventi dell'alienazione; il trattamento contabile delle scorte di reparto; l'operazionalizzazione della distinzione tra manutenzioni ordinarie e incrementative e del concetto di costi di impianto e di ampliamento; i requisiti di forma e di sostanza per poter contabilizzare un credito verso la regione; i criteri di svalutazione dei crediti; il funzionamento della voce «contributi per ripiano perdite».

Per alcune classi di valori, peraltro, la criticità non risiede nell'eterogeneità delle disposizioni regionali, bensì nell'assenza delle stesse, che genera forti eterogeneità interaziendali anche all'interno della medesima regione. È questo soprattutto il caso degli accantonamenti, dove la maggior parte delle regioni si limita a un rinvio o a una ripresa sintetica di quanto stabilito nel codice civile e/o nei principi contabili, o addirittura non fornisce alcuna indicazione, se non nel caso dei rinnovi contrattuali. Si noti, però, che forti eterogeneità interaziendali esistono spesso anche laddove le disposizioni regionali sono chiare e univoche.

Non mancano, comunque, regioni che hanno normato in modo assolutamente originale alcune fattispecie. Tra queste spiccano la contabilizzazione dei beni in leasing secondo il metodo finanziario proprio dei principi contabili in-

ternazionali, anziché secondo il metodo patrimoniale adottato nel nostro Paese (Sardegna) e la rivalutazione sistematica dei fabbricati che sono stati inseriti in bilancio al valore catastale in sede di redazione del primo stato patrimoniale (Liguria).

Infine, un tema critico che tutte le regioni si trovano ormai ad affrontare è la redazione del bilancio consolidato del SSR. Specifiche norme regionali al riguardo, tuttavia, sono state emanate solo dal Friuli-Venezia Giulia (art. 27 LR 49/96; art. 4 DPGR 127/99) e, molto più recentemente, dall'Abruzzo (DG3/35/2008). Va peraltro segnalato come alcune regioni (per esempio, l'Umbria: cfr. § 14.4.2) redigano da alcuni anni il bilancio consolidato pur non avendo emanato norme specifiche sul tema.

14.4 Le principali esperienze di revisione dei bilanci delle aziende sanitarie

14.4.1 La revisione contabile e la certificazione del bilancio

Per «revisione contabile»¹⁰ si intende l'espressione, da parte di un soggetto abilitato, di un giudizio professionale sulla chiarezza e l'attendibilità del bilancio.

In sostanza, la revisione contabile è una metodologia di controllo codificata in precisi standard, ormai di valenza internazionale (i principi di revisione, appunto), utilizzata da specifici soggetti identificati dalla normativa (persone fisiche o società) per esprimere un giudizio sul rispetto da parte del bilancio delle specifiche norme alla base della sua redazione (chiarezza) e sulla sua capacità di rappresentare in maniera veritiera e corretta la situazione economica, patrimoniale e finanziaria (attendibilità).

Il giudizio del revisore assume di norma specifiche caratteristiche: (i) è espresso attraverso formule codificate, previste negli stessi principi di revisione; (ii) è riferito al bilancio nel suo complesso; (iii) è basato su un'analisi di materialità, ovvero di significatività dei rischi di errore presenti nella documentazione sottoposta al controllo. I primi due aspetti riflettono la volontà di evitare che il lettore del bilancio sia confuso o travisato da un commento analitico. Il terzo aspetto evidenzia come il giudizio del revisore attesti non che il bilancio è privo di errori (fatto peraltro non realistico o realizzabile), ma che eventuali errori non sono significativi e non inficiano la comprensione della situazione economica, patrimoniale e finanziaria dell'azienda da parte di un lettore razionale.

Il revisore, in conclusione, esprime un giudizio sintetico sulla documentazione contabile, che attesta la capacità dell'azienda di produrre numeri attendibili e

¹⁰ Il termine «revisione contabile», anziché «certificazione del bilancio», appare più corretto e più in linea con l'attuale assetto della normativa e dei principi di revisione. Va però precisato che nelle normative nazionali e regionali il termine «certificazione», che nel codice civile e nella normativa Consob è ormai desueto da anni, è molto più utilizzato, seppur come sinonimo.

chiari¹¹. A tal fine, egli svolge un'analisi del sistema di controllo contabile interno (analisi dell'organizzazione dell'attività di controllo e test per verificarne l'effettiva operatività) e successivamente applica una serie di procedure rigide e definite dai principi di revisione (per esempio, verifica fisica delle consistenze di cassa, partecipazione agli inventari, circolarizzazione dei fornitori).

Alla luce di questa breve descrizione e di quanto precedentemente esposto, si intuiscono le ragioni della crescente attenzione che il sistema sanitario ha nel tempo rivolto all'istituto della revisione contabile. L'opportunità di sottoporre i bilanci delle aziende sanitarie pubbliche al controllo di un soggetto esterno il quale, attraverso una metodologia codificata e oggettiva, esprimesse un giudizio terzo e indipendente, in analogia con quanto avviene per le grandi società private, è sembrata infatti la risposta più adeguata ai crescenti dubbi sull'attendibilità dei sistemi di rendicontazione della sanità pubblica.

14.4.2 Le principali esperienze regionali di certificazione dei bilanci

Già prima che la legge finanziaria 2006 ne ipotizzasse l'obbligatorietà (§ 14.2), alcune aziende avevano avviato percorsi verso la revisione contabile. Il primato spetta all'Asl di Rovigo e all'AO di Novara, certificate nel 2001. Si è trattato però di esperienze singole e spesso prive di continuità, che non hanno potuto sostenere l'estensione del modello a un livello più ampio.

Per parlare di introduzione strutturata della revisione contabile nel SSN bisogna quindi riferirsi alle sperimentazioni avviate da alcune regioni. Queste sperimentazioni si possono suddividere in due gruppi a seconda che siano state svolte nella prima metà degli anni Duemila (Emilia-Romagna, Calabria, Lazio, Puglia e Toscana)¹², oppure più recentemente (Umbria, Basilicata).

La prima significativa esperienza regionale è quella dell'Emilia-Romagna. La LR 11/2000 (art. 12), infatti, stabiliva che, «al fine di rafforzare le funzioni di verifica e valutazione dei risultati della gestione delle singole aziende, il bilancio delle aziende sanitarie regionali deve essere certificato. L'attivazione del sistema di certificazione dei bilanci è definita dalla Giunta regionale con apposito atto nel quale sono individuate modalità, tempi e risorse necessarie». Alla fine del 2000 venne così avviato il progetto REBISAN (Certificazione dei bilanci delle aziende sanitarie). Tale progetto ha assunto fin dall'inizio un orizzonte temporale pluriennale. Il suo obiettivo prioritario non era la certificazione vera e pro-

¹¹ Di norma la revisione si svolge sull'intero bilancio. Sono però possibili «revisioni limitate» a specifiche poste o aree contabili. L'uso delle revisioni limitate (peraltro molto diffuso nei percorsi di avvicinamento alla revisione del bilancio delle aziende sanitarie) è di fatto sempre un momento di revisione volontaria, ma solo al *full audit* viene assegnata una valenza di revisione legale.

¹² Anche la Campania, con LR 10/2002, aveva previsto che le aziende sanitarie sottoponessero «i propri bilanci alla valutazione di società di certificazione di riconosciuto prestigio internazionale» (art. 13), ma tale disposizione non ha mai avuto seguito.

pria. Esso voleva piuttosto costituire uno strumento di miglioramento e omogeneizzazione dell'organizzazione interna delle aziende sanitarie attraverso la definizione di una metodologia comune per le procedure operative e amministrative, le rilevazioni contabili, la formazione del bilancio¹³. Infatti, i documenti predisposti a conclusione del progetto REBISAN e formalizzati con DGR 416/2005 includono:

- ▶ il piano dei conti regionale e l'articolazione degli schemi obbligatori di stato patrimoniale e conto economico.
- ▶ Le linee guida per la corretta rilevazione e imputazione delle varie voci di bilancio, strumento atto ad assicurare l'omogeneità nelle rilevazioni aziendali e quindi la confrontabilità dei bilanci.
- ▶ Principi contabili specifici, in relazione a tematiche peculiari delle aziende sanitarie.

Il progetto ha visto un ampio coinvolgimento di tutti i soggetti operanti nel sistema. In particolare, il coordinamento operativo del progetto è stato affidato a una *team* regionale composto da dirigenti regionali, esponenti delle aziende e professionisti operanti nelle aree della contabilità e del bilancio, della revisione e del controllo di gestione. Sono state inoltre individuate cinque aziende «pilota» (sulle 18 operanti in regione) che sono state coinvolte in attività di rilevazione e analisi di dettaglio delle procedure esistenti, di confronto sui risultati emersi e di valutazione sull'applicabilità e onerosità delle soluzioni proposte (in termini amministrativi, organizzativi, procedurali e informativo-informatici). A partire dai risultati del progetto REBISAN, tutte le aziende sanitarie pubbliche sono state chiamate ad adeguare i propri sistemi contabili agli schemi e alle indicazioni regionali, al fine di creare le condizioni necessarie per l'avvio della revisione del bilancio d'esercizio. Ad oggi, la revisione non è stata però svolta in alcuna azienda.

La Calabria ha pubblicato nel 2003 un bando di gara per la «gestione del servizio di revisione contabile sul bilancio d'esercizio delle aziende sanitarie locali e delle aziende ospedaliere per il biennio 2002-2003» (BURC del 21 marzo 2003). La gara è stata assegnata a un'unica società di revisione di prestigio internazionale, con la quale è stato stipulato, in data 24/10/2003, un contratto d'appalto per il servizio di revisione contabile dei bilanci di tutte le aziende sanitarie pubbliche della regione. Le attività che la società di revisione doveva svolgere in ciascuna azienda includevano:

- ▶ attività propedeutica alla revisione del bilancio 2003: (i) analisi dell'organizzazione generale dell'azienda, dei principali processi amministrativo-contabili e del sistema di controllo interno; (ii) revisione limitata sulle principali voci di

¹³ Cfr. Cavazza M. «Il bilancio lo certifica Rebisan», *Il Sole 24ore Sanità*, 22-28 novembre 2005.

bilancio (immobilizzazioni materiali, rimanenze, contributi in conto esercizio, ciclo attivo, ciclo passivo, costi del personale).

► Revisione completa del bilancio 2003.

I risultati emersi non hanno consentito di certificare i bilanci, dal momento che sono state rilevate carenze che comportano gravi deviazioni delle norme contabili. L'analisi ha evidenziato, in particolare, la necessità di modifica e/o definizione ex-novo dei sistemi e delle procedure amministrativo-contabili di tutte le aziende sanitarie della regione.

Il caso del Lazio è per alcuni versi simile a quello calabrese. È stata bandita una gara centralizzata per la «gestione del servizio di revisione contabile del bilancio d'esercizio delle aziende USL ed ospedaliere della Regione Lazio per il triennio 2003-2005». L'attività di revisione era finanziata per il 70% dalla regione e per il restante 30% era a carico delle aziende. La gara era strutturata in modo da non lasciare che fossero le singole aziende a individuare la società di revisione. A differenza del caso calabrese, però, l'incarico non è stato affidato a un'unica società di revisione, ma a sei società diverse¹⁴. Il servizio richiesto alle società di revisione consisteva nell'analizzare il sistema contabile delle aziende sanitarie al fine di individuare le principali criticità e le aree che necessitavano di interventi prioritari, in riferimento alle modalità di formazione dei dati contabili e del bilancio. Anche in questo caso, sono state svolte attività propedeutiche e di revisione limitata sui dati del bilancio 2003, che dovevano rappresentare la base per la revisione contabile completa. A seguire era prevista la revisione del solo stato patrimoniale al 31/12/2004 e la revisione completa del bilancio 2005. Purtroppo anche questa esperienza si è conclusa senza che alcun bilancio fosse certificato con giudizio positivo. Nella maggior parte dei casi, anzi, il processo si è concluso con l'impossibilità di esprimere un giudizio.

La Puglia ha utilizzato un approccio sostanzialmente difforme da Calabria e Lazio. In ottemperanza alla LR 20/2002, l'Agenzia Regionale Sanità (ARES) ha pubblicato un bando di gara per l'affidamento di un servizio di supporto professionale nello svolgimento delle attività di verifica e controllo dei bilanci delle aziende sanitarie della regione. L'intervento intendeva svolgere un'attività di revisione limitata dei bilanci 2003, al fine di avere riscontri immediati sulla qualità dei dati contabili e dei valori di bilancio e di intraprendere eventuali azioni migliorative. L'attività di verifica ha riguardato le seguenti voci: immobilizzazioni materiali e immateriali, magazzino, tesoreria, ciclo attivo, ciclo acquisti, personale. Ne è scaturita una serie di lettere di suggerimenti con le quali si segnalavano le problematiche riscontrate e si proponevano possibili azioni migliorative sulle procedure e sui sistemi di controllo interno. L'ARES ha successivamente rinno-

¹⁴ La gara prevedeva la suddivisione delle aziende in 6 lotti, ciascuno comprendente due ASL e, in quattro casi, anche una AO.

vato l'incarico di revisione limitata sui bilanci per gli esercizi 2004 e 2005, senza però mai richiedere una revisione completa.

La Toscana, infine, rappresenta il caso più consolidato e l'unico che ha portato al completamento del processo di certificazione del bilancio. L'esperienza toscana ha preso avvio nel 2003, con una sperimentazione nata per riorganizzare il sistema informativo regionale e rivedere le regole di rendicontazione delle aziende del SSR, ma che aveva tra i propri obiettivi anche l'introduzione della revisione contabile. L'aspetto più interessante del caso toscano è il percorso seguito. Innanzi tutto, allo scopo di garantire l'omogeneità dei comportamenti e dei risultati, il percorso ha avuto sin dall'inizio una guida regionale. In particolare, le diverse esperienze e professionalità coinvolte sono state riunite in un Comitato Regionale di Supervisione del progetto cui hanno partecipato quattro aziende pilota, gli uffici regionali, rappresentanti della Corte dei Conti ed esperti identificati dalla regione. Attraverso un apposito procedimento di gara è stata poi selezionata una società di revisione che ha supportato il lavoro del Comitato Regionale attraverso analisi, approfondimenti e verifiche, finalizzate, in prima battuta, a una più coerente definizione delle norme contabili e dei controlli interni e, in seconda battuta, alla rimozione degli eventuali ostacoli organizzativi e procedurali alla certificabilità dei dati.

Le caratteristiche del percorso toscano possono essere riassunte nei seguenti punti:

- ▶ recepimento dei principi contabili nazionali per le imprese, per quanto integrati da specifiche disposizioni regionali finalizzate ad adattare le norme nazionali alle specificità della realtà sanitaria. L'idea del progetto è stata infatti, fin dall'inizio, quella di favorire la comparabilità dei dati delle aziende attraverso l'adozione di un comune *set* di norme regionali che trovasse il proprio fondamento nei principi contabili nazionali. Pur avendo operato attraverso alcuni adattamenti alla realtà sanitaria (i c.d. «principi contabili regionali») e pur avendo proceduto ad alcune esemplificazioni e parziali deroghe (la c.d. «casistica»), si deve segnalare il tentativo dell'integrale recepimento delle norme civilistiche all'interno del SSR, considerato primo presupposto per la certificabilità dei dati.
- ▶ Approfondimento della tematica dei controlli interni come punto di partenza del percorso verso la certificazione. All'interno della normativa regionale sono stati definiti, per ciascun principio contabile, gli standard di controllo interno cui ogni procedura aziendale doveva adeguarsi. Queste indicazioni hanno consentito a ogni azienda di avviare un momento di riflessione e di rivisitazione delle proprie procedure amministrativo-contabili, ridefinendo gli apparati organizzativi, con particolare riferimento all'area amministrativa.
- ▶ Analisi e valutazione preliminare delle procedure amministrativo-contabili per l'avvio della certificazione. La società di revisione identificata a livello regionale ha condotto, nelle fasi iniziali del progetto, un'analisi preliminare delle procedure amministrativo-contabili, producendo un report su cui regio-

ne e aziende hanno costruito il piano di lavoro per l'implementazione del percorso verso la certificazione del bilancio.

- ▶ Svolgimento di una revisione *full audit*. Il percorso regionale ha puntato decisamente all'introduzione della revisione contabile come momento di verifica dell'intero bilancio di esercizio. L'esclusione di un approccio per revisioni limitate ha consentito, infatti, di affrontare in maniera trasversale il sistema delle procedure aziendali e dei relativi controlli interni.

L'adozione dei principi contabili regionali è avvenuta in via sperimentale nel 2003 e in via definitiva nel 2004 (DGR 1343/2004). La prima certificazione è stata completata nel 2004 e ha riguardato lo stato patrimoniale¹⁵ al 31/12/2003 dell'Asl 7 di Siena. Ciò, di fatto, ha validato l'intero percorso e la strumentazione messa a disposizione dal progetto. Negli anni successivi, il numero di aziende certificate si è progressivamente esteso, fino ai numeri riportati nel § 14.4.3. In conclusione, l'esperienza toscana ha rappresentato innanzi tutto la prova della fattibilità della «operazione certificazione»; ha inoltre fornito un ricco bagaglio metodologico alle altre regioni e al livello centrale.

Tra le esperienze regionali più recenti, meritano specifica menzione quella effettuata in Umbria e quella proposta dalla Basilicata.

L'Umbria ha avviato un percorso simile a quello toscano, sebbene molto più focalizzato sulla certificazione di bilancio come strumento di *governance* del gruppo. Come in Toscana, la priorità è stata data alla definizione di un sistema di principi contabili e del controllo interno valido per tutte le aziende e ispirato al modello civilistico. Nel contempo, però, l'Umbria ha avviato un complesso percorso riorganizzativo, teso a introdurre un nuovo sistema informativo basato sulla tecnologia SAP in tutte le aziende e gli enti del SSR e negli stessi uffici della regione. Sono state poi sviluppate procedure amministrative e di consolidamento dei dati che hanno consentito, oltre alla redazione per il terzo anno consecutivo del bilancio consolidato (in questo anticipando molte delle innovazioni contenute nel decreto sull'armonizzazione contabile, in materia sia di rilevazioni della gestione sanitaria accentrata sia di consolidamento dei conti), l'avvio di una riflessione in materia di controllo interno e *internal auditing* di gruppo. In questo contesto, l'introduzione della certificazione è stata vissuta, oltre che naturalmente come strumento di verifica dell'attendibilità dei dati, prevalentemente come momento riorganizzativo e di standardizzazione dei processi amministrativi e come occasione di validazione dei percorsi interni. Come in Toscana, la guida del progetto è stata affidata a un Comitato di Supervisione Regionale, che ha seguito nelle loro varie fasi sia il recepimento dei principi contabili nazionali e delle norme contabili regionali, sia il

¹⁵ Di prassi, stante la difficoltà di verificare i saldi di apertura, il primo incarico di revisione riguarda solamente lo stato patrimoniale e solo le revisioni successive riguardano anche il conto economico, inteso come variazione tra due stati patrimoniali.

check up dei processi amministrativi, informativi e organizzativi effettuato da una società di revisione appositamente incaricata. Il progetto è culminato proprio con la valutazione straordinaria delle procedure prevista nel Patto per la Salute (§ 14.2) che, nel validare le scelte fatte e gli strumenti adottati, ha dato il via alla certificazione di bilancio della prima azienda sanitaria regionale (l'ASL 1 Città di Castello). Anche per l'Umbria, il percorso verso la revisione contabile deve quindi considerarsi avviato e destinato ad essere esteso a tutte le aziende.

Diverso è stato l'approccio della Basilicata, che ha sviluppato la progettualità relativa alla standardizzazione contabile e alla verifica dell'attendibilità dei dati in concomitanza al recente processo di accorpamento delle aziende (cap. 2). L'armonizzazione dei dati e delle procedure è stata perciò voluta come strumento per facilitare il percorso di accorpamento e validarne il completamento. L'analisi delle procedure, affidata a due società di revisione selezionate tramite apposita gara, ha quindi rappresentato il presupposto per una profonda riorganizzazione del sistema. A ciò ha fatto seguito l'incarico per la revisione di due enti del SSR, segnatamente il C.R.O.B. di Rionero in Vulture e l'AO San Carlo di Potenza.

14.4.3 La diffusione della revisione contabile nelle aziende sanitarie pubbliche

Nel § 14.4.2 si sono presentate le principali iniziative regionali per la certificazione dei bilanci aziendali. È però possibile che le aziende abbiano conseguito la certificazione anche in assenza di un progetto regionale. La Tabella 14.2 sintetizza i casi di certificazione dei bilanci aziendali 2009 e 2010.

In assenza di precisi criteri di certificabilità dei bilanci delle aziende sanitarie pubbliche (il decreto che dovrebbe definirli non è ancora stato emanato), la diffusione delle esperienze di certificazione è stata valutata sulla base dei seguenti parametri:

- ▶ la certificazione consiste in un giudizio professionale espresso da una società di revisione abilitata ai sensi della normativa civilistica o della normativa Consob.
- ▶ Il giudizio è basato sullo svolgimento delle attività e dei controlli previsti dai principi di revisione.
- ▶ Il giudizio è contenuto in una relazione predisposta ai sensi dei principi di revisione e della corrispondente normativa Consob relativamente alle revisioni volontarie.

Relativamente al bilancio 2009 hanno ottenuto la certificazione 12 aziende, di cui cinque sul solo stato patrimoniale (notoriamente primo passo del percorso necessario all'espressione del giudizio sul bilancio) e sette sull'intero bilancio. Relativamente al bilancio 2010 sono in corso 14 revisioni, di cui 3 alla fase inizia-

Tabella 14.2 **Aziende sanitarie pubbliche con bilancio certificato, per regione, 2009-2010**

	2009	2010
PA Trento		
APSS	X	In corso
Friuli Venezia Giulia		
ASS5	X	In corso
Toscana		
Asl 7 Siena	X	In corso
Asl 8 Arezzo	X	In corso
Asl 10 Firenze	X	In corso
Asl 4 Prato	X	In corso
Asl 11 Empoli	X	In corso
AOU Careggi	X	In corso
AOU Meyer	X	In corso
Asl 2 Lucca	X	In corso
Asl 1 Massa	X	
Asl 12 Viareggio	X	In corso
Umbria		
Asl 1 Città di Castello		In corso
Basilicata		
CROB		In corso
AO San Carlo di Potenza		In corso

Nota: Dati al 15/06/2011

le e quindi sul solo stato patrimoniale. Sebbene il numero sia ancora limitato e prevalentemente rappresentato (per le ragioni esposte) da aziende toscane, nel tempo si è osservata una relativa espansione in termini sia di numero di aziende, sia di regioni coinvolte. In questo senso, un impulso significativo è venuto dal percorso ministeriale, che ha imposto a tutti i sistemi regionali di concentrarsi sui temi dell'attendibilità dei dati e del controllo contabile.

14.5 Conclusioni

La legge delega sul federalismo fiscale (L. 42/2009) e il Patto per la Salute 2010-12 hanno riaffermato la necessità di garantire l'attendibilità e la confrontabilità dei bilanci della sanità pubblica. Hanno inoltre individuato come pilastri fonda-

mentali l'armonizzazione contabile e l'obiettivo di «certificabilità». Siccome però il tema non è nuovo, le esperienze finora accumulate dalle regioni e dalle aziende possono fornire importanti indicazioni per il futuro.

L'armonizzazione delle norme contabili è condizione necessaria per garantire l'attendibilità e la confrontabilità dei bilanci. Non è però una condizione sufficiente, per almeno due motivi.

In primo luogo, l'attuale quadro delle normative regionali mostra già, a livello generale, una certa omogeneità: tutte le regioni, per esempio, richiamano i coefficienti di ammortamento fiscali, la sterilizzazione degli ammortamenti laddove l'acquisizione dei cespiti sia stata finanziata da contributi in conto capitale, il costo medio ponderato come configurazione di costo da utilizzare per la valutazione delle rimanenze, proprio come fa, nella sostanza, il nuovo D.lgs. 118/2011 sull'armonizzazione contabile. L'eterogeneità interregionale si amplia però significativamente per effetto delle disposizioni e indicazioni di dettaglio. Le norme contenute nel D.lgs. 118/2011, pertanto, andranno integrate da un'ampia e approfondita casistica applicativa, tesa a illustrare come applicare le regole civilistiche e i «principi di valutazione specifici del settore sanitario» alle particolari situazioni operative delle aziende sanitarie pubbliche. Al riguardo, peraltro, sarà opportuno valorizzare uno dei pochi risvolti positivi del «federalismo contabile» che, dal 1992, ha caratterizzato la sanità pubblica: le regioni hanno dovuto riflettere sugli specifici fabbisogni delle aziende sanitarie, identificare possibili soluzioni e sperimentarle sul campo, producendo un ampio patrimonio di concetti, strumenti ed esperienze; questo patrimonio può adesso venire diffuso all'intero Paese. Uno dei punti qualificanti del federalismo, del resto, è proprio la possibilità di sperimentare «in parallelo» e «su scala locale» soluzioni diverse, per poi confrontarle, valutarle e, se opportuno, estenderle all'intero sistema.

In secondo luogo, l'armonizzazione delle norme contabili è destinata a rimanere sterile se non è accompagnata da una verifica ed eventuale ridefinizione delle procedure di rilevazione e del correlato sistema di controlli contabili interni. Attualmente, del resto, le aziende adottano prassi contabili differenziate anche all'interno della medesima regione e anche in presenza di disposizioni regionali sufficientemente chiare e univoche.

Il tema dell'armonizzazione si intreccia così con quello della certificabilità. Da un lato, un corpo di principi contabili uniforme e univocamente accettato sta alla base del giudizio sulla chiarezza stessa del bilancio. Dall'altro, solo la strutturazione di un sistema di procedure e di controlli interni in grado di supportare la redazione del bilancio e la sua verifica da parte di un soggetto esterno può garantire un'armonizzazione sostanziale e non solo formale.

Sul tema della certificabilità, la situazione nazionale si presenta ancora molto debole, seppur con qualche recente miglioramento: molte esperienze non hanno prodotto risultati; altre hanno avuto successo, ma non continuità; solo sette

aziende hanno ottenuto, nel 2009, la certificazione completa del proprio bilancio. I casi di successo rappresentano naturalmente un riferimento importante per i percorsi che si dovranno avviare nelle varie regioni, in termini di contenuti e di gestione del processo. Anche gli insuccessi possono però offrire utili indicazioni. In particolare:

- ▶ le prescrizioni normative non sono sufficienti ad avviare un reale percorso verso la certificabilità dei bilanci, come hanno dimostrato non solo alcuni casi regionali, ma anche il governo centrale con la finanziaria 2006.
- ▶ Da sola, non è sufficiente nemmeno la presenza delle grandi società di revisione, che pure appare coerente sia con il livello di specializzazione richiesto dal contesto sanitario, sia con la complessità delle aziende oggetto di verifica. Al riguardo, peraltro, va sottolineato come non siano ancora stati definiti i requisiti dei soggetti certificatori, per esempio con riferimento alle incompatibilità, ai requisiti di indipendenza e idoneità tecnica, alla durata degli incarichi e alle relative responsabilità.
- ▶ L'istituto della certificazione del bilancio è stato introdotto con successo solo nelle realtà regionali e aziendali che hanno investito sui propri sistemi di controllo interno, come del resto previsto dalla stessa logica e metodologia della revisione.
- ▶ È fondamentale da un lato il *commitment* regionale, dall'altro la capacità di generare coinvolgimento e analogo *commitment* nelle aziende, dove tra l'altro risiede gran parte della conoscenza sulle problematiche contabili specifiche della sanità pubblica. Ciò pone, ancora una volta, interrogativi di volontà e di capacità, quindi fabbisogni di incentivazione, ma anche di accompagnamento. Sarà quindi opportuno, tra l'altro, accettare una certa differenziazione interregionale, non tanto nei risultati attesi nel medio periodo, quanto nelle modalità, nei tempi e nel percorso da attuare. Nel contempo, è irrinunciabile una cornice nazionale che chiarisca l'obiettivo finale, fissi tappe intermedie realistiche (*phase-in*) e ne supporti attivamente l'attuazione.
- ▶ Occorre avviare una riflessione sulla capacità informativa del bilancio che, con l'introduzione della revisione contabile, dovrà arricchirsi di dati e informazioni rivolte a un controllore espressione di un pubblico sicuramente più severo ed esigente di quello cui normalmente si rivolgono i bilanci degli enti pubblici.

Infine, ai due pilastri più volte citati in questo capitolo (armonizzazione contabile e certificabilità), pare essenziale aggiungerne almeno un terzo: un modello complessivo di *governance* dei controlli, che consenta di evitare sovrapposizioni, lacune e incongruenze tra compiti, attività e responsabilità di soggetti già attivi (collegio sindacale, regione, Ministeri, Corte dei Conti) e di futura attivazione (società di revisione).