

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI
“FEDERICO II”



Dottorato di ricerca in Economia e Management
delle Aziende e delle Organizzazioni Sanitarie
XXVII ciclo

**ASPETTI STRATEGICI, GESTIONALI E FINANZIARI DEI
PROGETTI DI INVESTIMENTO IN SANITÀ A SUPPORTO DI
POLITICHE DI RAZIONALIZZAZIONE DEI COSTI. LO STATO
DELL'ARTE DEI MODELLI INNOVATIVI DI *ENERGY
MANAGEMENT* NELLE AZIENDE OSPEDALIERE.**

TESI DI DOTTORATO
DI
DANIELE AGRIPPINO RUSSO

COORDINATORE DEL CORSO DI DOTTORATO:
CH.MA PROF.SSA MARIA TRIASSI

TUTOR:
CH.MO PROF.RE ROBERTO VONA

AL MIO ANGELO CUSTODE

ALLA MIA FAMIGLIA

“NON SI SCOPRIREBBE MAI NIENTE SE
CI SI CONSIDERASSE SODDISFATTI
DI QUELLO CHE SI È SCOPERTO”

LUCIUS ANNAEUS SENECA (4 A.C.)

INDICE

PREMESSA.

1. Aspetti strategici associati all'impostazione di un nuovo modello di management nelle aziende ospedaliere.

- 1.1 I modelli di gestione delle aziende ospedaliere, modelli a confronto.
- 1.2 Legami tra strategia e struttura organizzativa.
- 1.3 Le aziende ospedaliere ed il concetto di “valore” in sanità, relazioni in essere tra: strategia, struttura organizzativa, equazione del “valore” in sanità.
- 1.4 Variabili specifiche del settore sanitario e dei processi di produzione dei servizi.
- 1.5 Valutazione sull'introduzione di sistemi di reporting per costi standard sanità.
- 1.6 I costi standard in sanità sono associabili a perdite di “valore” ? Limiti di applicazione dei costi standard in sanità.
- 1.7 Aspetti strategici associabili ad innovativi sistemi di programmazione e controllo collegati ad investimenti in impianti energetici finalizzati a politiche di saving dei flussi energetici.
- 1.8 Le politiche di spending review e l'impatto sulla gestione delle aziende ospedaliere, problematiche aperte. Cenni.

2. L'evoluzione degli interventi normativi in materia sanitaria

- 2.1. Introduzione.
- 2.2. La nascita del Sistema Sanitario Nazionale: Legge n. 833 del 23 dicembre 1978.
- 2.3. L'assetto istituzionale del Sistema Sanitario Nazionale.
 - 2.3.2. Il sistema di finanziamento: il Fondo Sanitario Nazionale.
 - 2.3.3. La funzione di programmazione: il Piano Sanitario Nazionale ed i Piani Sanitari Regionali.
- 2.4. La riforma del SSN: D.Lgs. n. 502/1992 e D.Lgs. n. 517/1993.
 - 2.4.2. I punti cardine della “Riforma bis”: regionalizzazione ed

aziendalizzazione del sistema sanitario.

2.4.3. Il sistema di finanziamento “misto”: il principio capitario ed il sistema dei Diagnosis Related Group.

2.4.4. Le regole del “quasi mercato”.

2.4.5. Le scelte regionali sui modelli di erogazione dell’assistenza sanitaria.

2.5. La terza riforma del SSN: “Riforma Bindi”.

2.6. Lo stato attuale del Sistema Sanitario Nazionale.

3. Il sistema informativo contabile per la determinazione dell’equilibrio economico nelle aziende sanitarie.

3.1. Finalità e documenti del sistema informativo contabile nelle aziende sanitarie.

3.2. Gli schemi di bilancio delle aziende sanitarie ed ospedaliere.

3.3. Le poste di bilancio ed i fatti amministrativi di gestione.

3.4. La valutazione del patrimonio iniziale

3.5. Le poste dello Stato Patrimoniale

3.6. Le poste del Conto Economico

3.7. La specificità della gestione delle aziende sanitarie ed ospedaliere

3.8. Il data-benchmarking e la riclassificazione degli schemi di bilancio delle aziende sanitarie

3.9. La costruzione degli schemi di riclassificazione dello Stato Patrimoniale

3.10. La costruzione degli schemi di riclassificazione del Conto Economico

3.11. Il rendiconto finanziario riclassificato

3.12. Gli indicatori di bilancio delle aziende sanitarie

3.13. Gli indicatori per il controllo delle performance produttive e qualitative

4. Il costo standard.

4.1 Definizione.

4.2 Finalità.

4.3 Standard Costing System.

4.4 Componenti.

4.5 Fasi del processo di calcolo.

4.6 Altre modalità di imputazione dei costi.

- 4.7 Direct Costing.
- 4.8 Variable Costing.
- 4.9 Break-even Costing.
- 4.10 Variance Analysis.
- 4.11 Definizione.
- 4.12 Finalità.
- 4.13 Tipologie di Variances.
- 4.14 Punti di forza e di debolezza.

5. Il costo standard in sanità.

- 5.1. Legislazione.
 - 5.1.2. Legge 5 maggio 2009, n. 42: dalla spesa storica al costo e fabbisogno standard.
 - 5.1.3. Decreto Legislativo 6 maggio 2011, n. 68: il fabbisogno sanitario nazionale standard.
- 5.2. Modalità di calcolo.
 - 5.2.2. Criteri per l'individuazione delle regioni *benchmark*.
- 5.3. Stanziamento e ripartizione del FSN.
 - 5.3.2. I Livelli essenziali di assistenza (Lea).
- 5.4. Criticità associate all'attuazione di un sistema di reporting per costi standard.
- 5.5. Il costo standard e l'activity based costing.
- 5.6. Il costo standard ed il time driven activity base costing.

6. La valutazione di progetti di investimento in impianti di co/trigenerazione associate a politiche di razionalizzazioni della spesa.

- 1.9 Il fabbisogno energetico delle aziende ospedaliere.
- 1.10 Gli impianti di di co/trigenerazione.
- 1.11 Le relazioni energetiche tra l'azienda ospedaliere e la rete di distribuzione.
- 1.12 Saving energetici realizzabili attraverso il piano di investimenti.
- 1.13 Relazioni costi/benefici sui processi primari medico sanitari.

7. Fase di raccolta dati.

- 7.1 Dimensionamento del campione oggetto di analisi.

- 7.2 Determinazione delle variabili oggetto di indagine.
- 7.3 Struttura del questionario.
- 7.4 Aspetti organizzativi della fase di raccolta dati.

8. Conclusioni.

9. Bibliografia.

PREMESSA.

Il settore sanitario¹ è da molti decenni al centro di analisi e provvedimenti del Governo e del Parlamento con il deliberato duplice fine di contenere la spesa sanitaria ed innalzare la qualità percepita delle prestazioni socio-sanitarie.

Il legislatore, ben consapevole dei principi fissati nella Carta Costituzionale all'art. 32, tenta di equilibrare gli obiettivi annuali di bilancio pubblico con le sempre più pressanti istanze della cittadinanza, che soffre del contenimento delle prestazioni pubbliche erogate.

Non solo per questioni demografiche, ma anche per effetto dell'esplosione di soluzioni tecnologiche innovative (a partire dalla nuova medicina "personalizzata" basata sullo studio del D.N.A.), la spesa sanitaria è stata influenzata nell'arco di questi ultimi due decenni da tendenze incrementative; queste ultime frenate solo per effetto di lunghe trattative nazionali (Conferenza Stato-Regioni, "Patti per la Salute"), aventi per risultato la ridefinizione dei L.E.A. (livelli essenziali di assistenza)² e dei L.E.P. (livelli essenziali nelle prestazioni)³.

Nonostante il legislatore abbia affermato la priorità dell'introduzione dei "costi standard" nel sistema contabile nazionale, per stabilire per ciascuna prestazione l'efficienza o meno dei processi di erogazione, non sono pochi i dubbi applicativi di tale sistema di programmazione e controllo della spesa nel settore sanitario.

Il costo standard è per sua definizione un costo calcolato ex-ante in base ad un'ipotesi di processo produttivo conosciuto nelle sue variabili significative. Tale costo è associato a predefiniti livelli di efficienza del ciclo produttivo (parametri di natura "tecnica"; sistema "input-trasformazione-output") e di costo/prezzo delle sue singole sub-fasi; pertanto per giungere alla sua determinazione è necessario:

¹ Nella letteratura internazionale è definito con il sostantivo anglosassone: *healthcare*.

² I L.E.A. sono stati introdotti nell'ordinamento con il D.Lgs. n. 502 del 1992.

³ La nozione di L.E.P. è rintracciabile nel su menzionato D.Lgs. n. 502 del 1992 e rimarcata nell'ordinamento con la legge n. 328 del 2000 (legge di riforma dell'assistenza, Riforma Bassanini). La legge delega n. 42/2009, sul federalismo fiscale, prevede che il finanziamento delle spese relative ai L.E.P. sia commisurato ai fabbisogni, la cui quantificazione dovrebbe avvenire con riferimento ai costi standard associati alla loro erogazione in condizioni di "efficienza" ed "appropriatezza" su tutto il territorio nazionale e non in base al criterio della "spesa storica".

- a) definire le fasi del processo produttivo con l'evidenza di tutte le variabili "indipendenti" della funzione di produzione;
- b) definire le relazioni esistenti tra le variabili indipendenti e quelle dipendenti;
- c) definire per ciascuna fase produttiva e per ciascuna variabile l'andamento del costo in relazione alla quantità prodotta, per ottenere in base a pre-assegnati livelli produttivi la curva globale del costo di produzione più vicina a quella "standard".

L'utilizzo del concetto di costo "standard" è prassi consolidata in imprese di trasformazione di beni e di servizi quando il numero di variabili del sistema produttivo è abbastanza definito.

Quando la logica del processo produttivo per sua natura è determinabile solo in parte (poichè presenti variabili non definibili), oppure quando il sistema di produzione è contrassegnato da variabili dinamiche non è monitorabili con puntualità (si pensi alle condizioni di un paziente affetto da più patologie: paziente affetto da HIV con presenza di neoplasie e patologie respiratorie), non è praticabile scientificamente qualsiasi algoritmo per definire un costo "standard".

Nello specifico in medicina, possiamo affermare che ogni paziente è di per sé un essere vivente unico, un sistema biologico che risponde alle sollecitazioni interne ed esterne in modo difficilmente prevedibile.

Motivo per il quale, sebbene la cura ottimale di molte patologie è possibile definirla attraverso un "protocollo scientifico" puntuale ed affidabile, sulla base delle "evidenze"⁴, non è sempre questa la realtà con cui si relazionano i medici.

Sovente accade che quando il quadro clinico dell'individuo a mano a mano diviene più complesso e molto instabile, non è possibile associare alla diagnosi, alla prognosi ed alla conseguente cura/trattamento delle patologie un costo standard delle prestazioni sanitarie da erogare.

⁴ La medicina basata su prove di efficacia ("Evidence Based Medicine") è stata definita come: "il processo della ricerca, della valutazione e dell'uso sistematico dei risultati della ricerca contemporanea come base per le decisioni cliniche". SACKETT D.L. et al, "EVIDENCE BASED MEDICINE: what it is and what it isn't", BMJ, 1996, volume 312.

Sebbene attraverso i “percorsi diagnostici-terapeutici-assistenziali” la letteratura scientifica medica abbia evidenziato macro-cicli “produttivi” ben definiti, permangono problematiche applicative per la definizione del costo standard di non poco conto, poiché lo scostamento dallo standard può differire sia per specificità epidemiologiche associabili a differenti etnie, ma anche per effetto delle diverse condizioni sociali ed economiche in cui versano i pazienti⁵.

Dall’analisi di impraticabilità del costo “standard” a tutti i fattori produttivi in sanità consegue una prima problematica della ricerca attinente alla definizione di quali fattori siano assogettabili alla legislazione nazionale vigente e quali invece debbano essere tenuti fuori da tale logica di equiparazione al “benchmark”⁶.

È evidente che l’assogettabilità o meno di un fattore incide considerevolmente sui criteri di calcolo delle funzioni di costo associate alle prestazioni erogate o da erogare.

Partendo dal presupposto che le risorse economiche sono scarse, e che dunque i principi enunciati dall’art. 32 della Costituzione devono essere comunque interpretati alla luce del principio del pareggio di bilancio, possiamo affermare che se nei processi primari diagnosi-prognosi-cura delle patologie la questione del costo standard è da valutare con attenzione, nei processi secondari di supporto l’introduzione del costo standard si può eseguire senza ostacoli.

Tra i processi secondari di supporto rientra a pieno titolo quello associato all’approvvigionamento delle risorse energetiche delle aziende ospedaliere. Le aziende ospedaliere esprimono ogni giorno un notevole fabbisogno di energia elettrica e termica che a sua volta si ripercuote sulla struttura dei costi dell’azienda ospedaliera.

⁵ Alcuni studi medici internazionali associano la probabilità dell’insorgenza, del tipo e dell’intensità di patologie alle condizioni sociali ed economiche in cui versano le popolazioni. Più è alto il grado di povertà più le condizioni igienico-sanitarie sono precarie e dunque alte le probabilità di uno stato epidemiologico della popolazione compromesso. LYNCH J.W. Et al, “Income inequality and mortality: importance to health of individual income, psychosocial environment, or material conditions.”, BMJ, 2000, volume 320.

⁶ La Riforma del Federalismo Fiscale/Sanitario ha tra i punti cardine l’equiparazione dei costi delle prestazioni erogate da ciascuna Regione a quelli erogati da un *benchmark* formato dalle cinque Regioni più virtuose d’Italia.

1. Aspetti strategici associati all'impostazione di un nuovo modello di management nelle aziende ospedaliere.

1.1 I modelli di gestione delle aziende ospedaliere, modelli a confronto.

1.2 Legami tra strategia e struttura organizzativa.

1.3 Le aziende ospedaliere ed il concetto di “valore” in sanità, relazioni in essere tra: strategia, struttura organizzativa, equazione del “valore” in sanità.

1.4 Variabili specifiche del settore sanitario e dei processi di produzione dei servizi.

1.5 Valutazione sull'introduzione di sistemi di reporting per costi standard sanità.

**1.6 I costi standard in sanità sono associabili a perdite di “valore”
? Limiti di applicazione dei costi standard in sanità.**

1.7 Aspetti strategici associabili ad innovativi sistemi di programmazione e controllo collegati ad investimenti in impianti energetici finalizzati a politiche di saving dei flussi energetici.

1.8 La politiche di spending review e l'impatto sulla gestione delle aziende ospedaliere, problematiche aperte. Cenni.

2. L'evoluzione degli interventi normativi in materia sanitaria⁷.

2.1 Introduzione.

In questo capitolo si ripercorrono gli interventi normativi che hanno determinato il decentramento della gestione dei servizi sanitari focalizzando l'attenzione sull'aspetto relativo all'introduzione del sistema di remunerazione in base a tariffe.

Si approfondisce inoltre il processo di aziendalizzazione del sistema attribuendo ad esso il ruolo di principio guida per l'organizzazione e la gestione efficiente dei servizi sanitari.

⁷ Per approfondimenti sul tema tra gli altri si veda: Arduini R., *Economia e gestione delle aziende sanitarie*, Franco Angeli, 2013; Berto P., Vagliasindi C., "L'utilizzo delle tariffe DRG come standard del costo delle prestazioni ospedaliere nelle valutazioni economiche in Italia" in "Focus su DRG, tariffe e TUC (Tariffa Unica Convenzionale)", PharmacoEconomics, Italian Research Articles, Milano, 2006. Boni S. (a cura di), "I sistemi di governance dei Sistemi Sanitari Regionali", Quaderni Formez, Roma, 2007. Borgonovi E., Zangrandi A., *Ospedale, un approccio economico aziendale*, Milano, Giuffrè, 1988. Cantù E. (a cura di), "L'aziendalizzazione della sanità in Italia – Rapporto Oasi 2010", Cergas, Egea, Milano, 2011. Glorioso V., Petrarca G., Tamborini V., (a cura di), *I sistemi tariffari per le prestazioni di assistenza ospedaliera. Un esame della normativa nazionale e regionale.*, Centro studi Assobiomedica, Terzo aggiornamento, 2012. Guccio C., Pignataro G., Rizzo I. (a cura di), "Finanziamento e Valutazione dei servizi ospedalieri", Franco Angeli, Milano, 2005. Jommi C., *Il sistema di finanziamento delle aziende sanitarie pubbliche*, Egea, Milano, 2004. Jommi C., Del Vecchio M., "I sistemi di finanziamento delle aziende sanitarie nel Servizio sanitario nazionale", Mecosan, 49 2005. Lazzini S., *Strumenti economico-aziendali per il governo della sanità*, Franco Angeli, Milano, 2013. Lazzini S. *Il finanziamento del sistema sanitario nazionale*, in Anselmi L. (a cura di), *Percorsi aziendali per le pubbliche amministrazioni*, Giappichelli, Torino, 2003. Vanara F., *Il nuovo sistema di finanziamento del servizio sanitario nazionale. Tariffe e raggruppamenti omogenei di diagnosi (ROD/DRG)*, Aracne Editrice, Roma, 1995. Vanara F., *Sistema di pagamento prospettico per raggruppamenti omogenei di diagnosi: il rapporto intercorrente tra tariffe e costi di produzione*, in Petretto A. (a cura di), *Economia della Sanità*, Il Mulino, Bologna, 1995. Zucchella, *Progetti di investimento ed innovazione strategica, organizzativa e finanziaria*, Milano, Giuffrè, 1996.

2.2 - La nascita del Sistema Sanitario Nazionale: Legge n. 833 del 23 dicembre 1978.

L'unità d'Italia determinò l'esigenza di rendere uniforme su tutto il territorio nazionale la legislazione, tra l'altro, anche nel settore dell'assistenza sanitaria ed ospedaliera.

Il coordinamento, a livello nazionale, delle attività sanitarie locali per molti secoli è stato pressoché inesistente: solo nel 1904 il governo Giolitti istituì una specifica Direzione Generale per la Sanità quale referente unitario nazionale nella materia.

Nel primo dopoguerra l'assistenza sanitaria, che si realizzava quasi esclusivamente negli ospedali perlopiù gestiti da enti di assistenza e beneficenza, conosce per la prima volta una grande crisi finanziaria. A cavallo degli anni '30 la crisi finanziaria dell'assistenza sanitaria s'allargava coinvolgendo le amministrazioni locali e disestando molti ospedali.

A questo punto il regime fascista cambiò atteggiamento e decise di dare il via ad un sistema assicurativo previdenziale in grado di assicurare l'assistenza sanitaria ai lavoratori: con Regio Decreto 6 luglio 1933 n. 1033 viene così istituito l'Istituto nazionale per le assicurazioni contro gli infortuni sul lavoro (INAIL), con Regio Decreto 4 ottobre 1935 n. 1825 viene istituito l'Istituto nazionale della previdenza sociale (INPS), con Legge 19 gennaio 1942 n. 22 viene istituito l'Ente nazionale di previdenza ed assistenza per i dipendenti statali (ENPAS) e con Legge 11 gennaio 1943 n. 138 viene istituito l'Istituto nazionale di assicurazione contro le malattie (INAM).

Con altre leggi vennero istituiti numerosi enti mutualistici per varie categorie di professionisti: pensionati dello Stato (1953), coltivatori diretti (1954), artigiani (1956), commercianti (1960), ai quali si aggiunsero un'altra miriade di enti minori come, ad esempio, la Cassa

nazionale di previdenza e assistenza per gli impiegati agricoli forestali e l'Istituto di previdenza mutualità tra i magistrati.

Ciò alimentò la sperequazione e la disuguaglianza sociale, (tutto il contrario cioè di quanto stabilirà la Costituzione) e inasprì pesantemente il fabbisogno finanziario atto a mantenere il sistema.

Nel secondo dopoguerra la materia sanitaria divenne sempre più importante per lo Stato fino a che nel 1958 con la Legge n. 259 il Governo Fanfani II per la prima volta istituì in Italia il Ministero della Sanità incorporandolo dal Ministero dell'interno. Il primo titolare del dicastero fu Vincenzo Bonaldi.

Da questa data tutto il processo decisionale ha seguito una logica "centralistica" che condusse a ritenere indispensabile il superamento del "localismo" che frammentava il territorio nazionale.

Nell'ottobre 1964, la Commissione per la riforma ospedaliera, presieduta dal clinico chirurgo Achille Dogliotti, previene a queste conclusioni: "La riforma sanitaria, [...] ha una sua propria menzione costituzionale che vale a sottolinearne l'urgenza e l'importanza. [...] Occorre procedere alla razionalizzazione del settore con il decentramento alle Regioni delle funzioni normative e di controllo. [...] Il finanziamento del servizio dovrà essere assicurato con una quota parte del bilancio statale."

Il documento colse i due elementi fondamentali e indispensabili per una riforma sanitaria che ripari alle insufficienze e agli sprechi del sistema mutualistico e che ampli l'assistenza fino a rendere universale il diritto alla tutela della salute.

Tuttavia bisogna ricordare che l'istituzione delle Regioni ordinarie, contrariamente a quanto stabilito dalla Costituzione nell'art. 117, fino a questo momento non è avvenuta. Non è certo una coincidenza quindi

il fatto che due importanti leggi di riforma della sanità e di riforma dello Stato abbiano visto la luce a pochissimi giorni l'una dall'altra: il 12 febbraio 1968 entrò in vigore la Legge n. 132 "Enti ospedalieri ed assistenza ospedaliera"(cosiddetta "Legge Mariotti", dal nome del Ministro Luigi Mariotti, esponente del Partito Socialista Italiano) con la quale gli ospedali divennero "Enti ospedalieri" e con la quale venne disciplinata l'organizzazione strutturale degli ospedali, la loro distinzione in categorie (generalisti, specializzati, per lungodegenti, per convalescenti, di zona, provinciali e regionali), la programmazione ospedaliera prevedendo un piano nazionale ed un piano regionale e la costituzione del Fondo nazionale ospedaliero per il finanziamento della spesa ospedaliera, mentre il 17 febbraio 1968 entrò in vigore la Legge n. 108 "Norme per le elezioni dei consigli regionali delle Regioni a statuto ordinario" che con la Legge 16 maggio 1970 n. 281 "Provvedimenti finanziari per l'attuazione delle Regioni a statuto ordinario" rese concreta l'istituzione delle Regioni e l'applicazione dell'articolo 117 della Costituzione.

Il 14 gennaio 1972 viene emanato il DPR n. 4 con il quale viene disposto il trasferimento alle Regioni a statuto ordinario delle funzioni amministrative statali in materia di assistenza scolastica e di musei e biblioteche, di enti locali e dei relativi personali ed uffici. Le competenze rimaste allo Stato sono di carattere residuale.

Successivamente viene emanata la Legge 17 agosto 1974 n. 386 "Conversione in Legge, con modificazioni, del D.L. 8 luglio 1974, n. 264, recante norme per l'estinzione dei debiti degli enti mutualistici nei confronti degli Enti ospedalieri, il finanziamento della spesa ospedaliera e l'avvio della riforma sanitaria" che estingue i debiti accumulati dagli Enti mutualistici nei confronti degli Enti ospedalieri, scioglie i Consigli di amministrazione degli Enti Mutualistici e avvia il Commissariamento dell'intero sistema mutualistico, istituisce un Fondo nazionale per l'Assistenza ospedaliera con decorrenza 1 gennaio 1975

individuandone i parametri per il riparto alle Regioni e trasferisce alle Regioni i compiti in materia di assistenza ospedaliera.

Tale Legge permise la regionalizzazione degli Enti ospedalieri attribuendo a ciascuna Regione il compito di emanare norme legislative nella materia “assistenza sanitaria e ospedaliera”, comunque nei limiti dei principi fondamentali stabiliti dalle leggi dello Stato.

Questa fu la premessa per l’istituzione del Servizio Sanitario Nazionale. Con la Legge 29 giugno 1977 n. 349, che sopprimeva in via definitiva le mutue, e con il 24 luglio 1977 n. 616, attuativo della Legge 22 luglio 1975 n. 382, che completava il trasferimento alle Regioni delle materie indicate nell’art. 117 della Costituzione precisando le attribuzioni specifiche riconducibili al concetto di assistenza sanitaria e ospedaliera, e individuava le residue competenze statali, le attribuzioni dei Comuni e delle Province, sono compiuti altri passi fondamentali verso l’ormai prossima Legge di riforma.

Il 23 dicembre del 1978 la Legge n. 833, la cosiddetta “Riforma Sanitaria”, sopprime il sistema mutualistico ed istituì il Servizio Sanitario Nazionale (SSN) con decorrenza dal 1 luglio 1980.

Il Legislatore, ispirato dai principi costituzionali di universalità e solidarietà, intendeva garantire a tutta la popolazione presente sul territorio nazionale il gratuito accesso alle prestazioni sanitarie utili alla tutela della salute assumendo a modello il National Health Service (NHS)⁸ britannico e riprendendo il concetto di salute proposto

⁸ Il National Health Service (NHS) è il sistema sanitario nazionale in vigore nel Regno Unito. L’NHS offre assistenza medica in tutto il Regno Unito a tutti coloro che vi risiedono, senza discriminazione tra parti geografiche, includendo nell’assistenza il primo soccorso, la degenza ospedaliera a breve e lungo termine, i servizi specialistici come quelli oftalmologici e odontoiatrici (questi ultimi effettuati tramite dentisti convenzionati). Essa entra in funzione il 5 luglio 1948 a seguito del National Health Service Act del 1946; conseguentemente diverrà parte integrante della società britannica, tanto da venire definita dal Cancelliere dello Scacchiere, Nigel Lawson, la national religion (religione nazionale).

Gran parte dei servizi sono senza costi per i pazienti: essi sono assunti principalmente tramite tassazione. L’NHS è al mondo il più ampio e centralizzato servizio di sanità.

Il NHS è stato riformato nel 1989, al fine di migliorare l’efficienza nell’impiego delle risorse impiegate, partendo dal presupposto della salvaguardia dei principi di universalità della copertura e di accesso alle cure sanitarie (secondo

dall'Organizzazione Mondiale della Sanità (OMS)⁹: condizione di completo benessere fisico, mentale e sociale, e non soltanto come assenza di malattia o di infermità.

Con la Riforma Sanitaria si affermava lo Stato Sociale in un'ottica di dare "tutto a tutti" e che in sanità significò garantire i principi di universalità ed uniformità nell'erogazione delle prestazioni sanitarie, conformemente al dettato costituzionale dell'art. 32: "La Repubblica tutela la salute come fondamentale diritto dell'individuo e interesse della collettività, e garantisce cure gratuite agli indigenti. Nessuno può essere obbligato a un determinato trattamento sanitario se non per disposizione di Legge. La Legge non può in nessun caso violare i limiti imposti dal rispetto della persona umana."

Dunque, le finalità che il Legislatore si proponeva mediante l'articolato congegno programmatico e finanziario che caratterizzava la Riforma, erano di garantire il coordinamento e l'omogeneità della politica sanitaria associata ad un controllo della spesa pubblica.

modalità indipendenti dal reddito individuale). Tale riforma, introducendo meccanismi concorrenziali, ha introdotto una separazione tra gli acquirenti o purchasers, cioè le componenti che hanno il compito di acquistare per conto dei propri pazienti prestazioni mediche (tipicamente le unità sanitarie locali - Health Authorities - e le associazioni di medici di base), e le unità che invece forniscono cure mediche specialistiche e assistenza ospedaliera (detti fornitori o providers).

⁹ L'Organizzazione mondiale della sanità (OMS, o World Health Organization, WHO in inglese), agenzia specializzata dell'ONU per la salute, è stata fondata il 22 luglio 1946 ed entrata in vigore il 7 aprile 1948 con sede a Ginevra. L'obiettivo dell'OMS, così come precisato nella relativa costituzione, è il raggiungimento da parte di tutte le popolazioni del livello più alto possibile di salute, definita nella medesima costituzione come condizione di completo benessere fisico, mentale e sociale, e non soltanto come assenza di malattia o di infermità.

2.3 - L'assetto istituzionale del Sistema Sanitario Nazionale.

L'assetto istituzionale che il Legislatore del 1978 mirava a creare si basava su una suddivisione dei ruoli e delle competenze partendo dal livello centrale per arrivare a quello territoriale:

a) lo Stato¹⁰ (art. 3 e art.5 D.Lgs. 833/78) aveva la funzione di indirizzo e coordinamento delle attività amministrative delle Regioni in materia sanitaria ed era responsabile della programmazione nazionale e della fissazione dei livelli di prestazione da garantire a tutti i cittadini.

b) le Regioni (art.11 D.Lgs. 833/78) esercitavano la funzione legislativa in materia di assistenza sanitaria ed ospedaliera nel rispetto dei principi fondamentali stabiliti dalle leggi dello Stato⁵ ed esercitavano le funzioni amministrative proprie o loro delegate. Le Regioni svolgevano la loro attività secondo il metodo della programmazione pluriennale e a tal fine predisponavano Piani Sanitari Regionali.

Inoltre alle Regioni era affidata la programmazione e la gestione degli Enti locali: ciascuna Regione forniva modelli organizzativi relativi alla gestione del personale e predisponeva i supporti di natura contabile ed informativa necessari alla gestione delle Unità operative;

¹⁰ Gli apparati di cui lo Stato si avvaleva sono rappresentati dal:

- Ministero della Sanità: organo centrale del Servizio Sanitario Nazionale che assume la funzione di indirizzo e di programmazione dell'intera materia sanitaria. Aveva il compito di garantire la tutela della salute pubblica attraverso le proprie strutture centrali e periferiche.
- Consiglio Sanitario Nazionale (CSN): è l'organo consultivo tecnico scientifico del Ministro della Salute (art.8) esercitava funzioni di consulenza e di proposta nei confronti del Governo per tutti i provvedimenti rilevanti di politica sanitaria, ed aveva l'obbligo di redigere una relazione annuale sullo stato sanitario del paese, sulla quale il Ministro della Sanità riferisce al Parlamento. Il Consiglio Sanitario Nazionale è nominato con decreto del Presidente della Repubblica, su proposta del Ministro della Sanità, per la durata di un quinquennio ed è presieduto dal Ministro della Sanità.
- Consiglio superiore di Sanità (CSS)
- Istituto Superiore di Sanità (ISS): (art. 9) è un organo tecnico scientifico del Servizio Sanitario Nazionale e svolge funzioni di ricerca, di sperimentazione, di controllo e di formazione per quanto concerne la salute pubblica.
- Istituto superiore per la prevenzione e la sicurezza del lavoro: (art. 23) Istituto alle dipendenze del Ministro della Sanità; nel suo organo di amministrazione sono rappresentati i ministeri del lavoro e della previdenza sociale, dell'industria, commercio e artigianato e dell'agricoltura e foreste ed i suoi programmi di attività sono approvati dal CIPE (comitato interministeriale per la programmazione economica).

- ai Comuni (art.13 D.Lgs. 833/78) erano attribuite tutte le funzioni amministrative in materia di assistenza sanitaria ed ospedaliera che non erano espressamente riservate allo Stato ed alle Regioni. Ai Comuni spettava l'effettiva gestione ed erogazione del servizio attraverso apposite strutture operative del Sistema Sanitario Nazionale denominate Unità Sanitarie Locali (U.S.L.) nelle quali venivano accorpati anche i tradizionali Ospedali;
- il Legislatore identificò nelle Unità Sanitarie Locali (USL) (art.10, art 19 e art. 15 D.Lgs. 833/78) l'istituzione legittimata a perseguire la finalità del gratuito accesso alle prestazioni sanitarie utili alla tutela della salute e quindi l'ente titolare degli strumenti necessari alla gestione e al coordinamento delle attività strumentali. Le USL avevano una propria contabilità e, naturalmente, erano finanziariamente dipendenti dai livelli preordinati. È importante sottolineare come le Unità Sanitarie Locali non soltanto non erano distinte giuridicamente dai Comuni, ma non lo erano neanche a livello gestionale, poiché i principali

organi di governo erano di matrice spiccatamente politica.⁶

Pur restando i Comuni titolari delle competenze attuative nel campo dell'assistenza sanitaria ed ospedaliera, le USL finivano per essere le principali protagoniste della politica sanitaria a livello locale perché rappresentavano le vere strutture operative territoriali del Servizio Sanitario Nazionale.

⁵ La materia della tutela della salute è affidata alla podestà legislativa *concorrente* delle Regioni. Art. 117 Cost. lettera (g).

⁶ L'Assemblea Generale era costituita dal Consiglio Comunale; il Comitato di Gestione era in parte nominato dall'Assemblea Generale; il Presidente del Comitato era ovviamente eletto dal Comitato stesso; il Collegio dei revisori era composto di tre membri, uno dei quali era designato dal Ministro del Tesoro e uno dalla Regione. Il Collegio dei revisori era tenuto a redigere una relazione trimestrale sulla gestione amministrativo contabile delle Unità Sanitarie Locali da trasmettere alla Regione e ai Ministeri della sanità e del tesoro.

Il modello istituzionale così delineato, se da un lato consentiva che le scelte in materia sanitaria fossero il risultato di diversi contributi, sia di natura locale sia centrale, dall'altro aveva favorito la sovrapposizione di diversi centri autonomi di decisione.

Il sistema di finanziamento: il Fondo Sanitario Nazionale

Il finanziamento dell'attività sanitaria veniva realizzato attraverso l'istituzione di un apposito capitolo nel Bilancio dello Stato, il cosiddetto Fondo Sanitario Nazionale (FSN), nel quale confluivano tutte le risorse finanziarie destinate a sostenere il servizio sanitario.

Il Fondo Sanitario Nazionale era annualmente determinato con la Legge di approvazione del bilancio dello Stato.

Il FSN trova collocazione fra le spese del Bilancio dello Stato mediante due distinti capitoli di spesa:

- il Fondo Sanitario Nazionale <<di parte corrente>> è inserito nel Titolo delle spese correnti dello stato di previsione della spesa del Ministero del Tesoro;
- il Fondo Sanitario Nazionale <<per gli investimenti (o in conto capitale)>> è inserito nel Titolo secondo dello stato di previsione della spesa del Ministero del bilancio della programmazione economica.

Le fonti destinate ad alimentare il FSN, ai sensi dell'art. 69 della Legge 833/78 (Entrate del Fondo Sanitario Nazionale, Titolo III Norme transitorie e finali), erano costituite da:

- le contribuzioni obbligatorie di malattia rimosse tramite l'INPS;
- le contribuzioni dei lavoratori statali (o meglio dei datori di lavoro per conto di essi);
- le entrate dirette delle USL rappresentate dai proventi derivanti da attività a pagamento svolte dalle Unità Sanitarie Locali e dai presidi sanitari ad esse collegati e dai versamenti alle stesse da parte di Regioni ed Enti locali che, di fatto, integravano solo indirettamente il FSN, poiché erano quote di diretta pertinenza delle unità. La modesta entità di questo tipo di proventi, rispetto all'ammontare complessivo del fabbisogno finanziario, relegava le USL ad una situazione di forte dipendenza finanziaria dall'esterno, che molto spesso favorì una gestione piuttosto "disinteressata" ai riflessi di natura economico-finanziari; l'integrazione del Fondo Sanitario Nazionale da parte dello Stato che rappresentava l'ammontare residuale delle risorse che integravano il totale delle voci precedenti fino a raggiungere l'importo complessivo della spesa sanitaria.

Con particolare riguardo alle fonti di finanziamento si deve sottolineare come tra gli intenti della riforma vi fosse quello di passare dal meccanismo dei "contributi sanitari" ad un sistema di fiscalizzazione generale mediante il quale ad un prelievo cui erano sottoposte solo alcune categorie limitate di contribuenti si sostituisse un modello impositivo correlato all'effettiva capacità contributiva di ogni cittadino.

L'art. 51 del D.Lgs. 7833/78 così disciplinava: << Una volta determinato l'ammontare del FSN, le somme in esso stanziare vengono ripartite con delibera del Comitato Interministeriale per la programmazione

economica (CIPE), tra tutte le Regioni, su proposta del Ministero della Sanità, sentito il Consiglio Sanitario Nazionale, tenuto conto delle indicazioni contenute nel Piano Sanitario Nazionale e in quelli regionali, e sulla base di indici e di standard distintamente definiti per la spesa corrente e per quella in conto capitale. Tali indici e standard devono tendere a garantire i livelli di prestazioni sanitarie stabiliti nel Piano Sanitario Nazionale in modo uniforme su tutto il territorio nazionale, eliminando progressivamente le differenze strutturali e di prestazioni tra le Regioni. [...] Le Regioni, sulla base di parametri numerici da determinarsi, sentiti i Comuni, con Legge regionale ed intesi ad unificare il livello delle prestazioni sanitarie, provvedono a ripartire tra le Unità Sanitarie Locali la quota loro assegnata per il finanziamento delle spese correnti. Tali parametri devono garantire gradualmente livelli di prestazione uniformi nell'intero territorio regionale. Per il riparto della quota loro assegnata per il finanziamento delle spese in conto capitale, le Regioni provvedono sulla base delle indicazioni formulate dal Piano Sanitario Nazionale.>>

Tuttavia, la mancata approvazione del Piano Sanitario Nazionale, che fungeva da cardine di tutto il sistema, fino al 1988⁷, produsse effetti contrari a quelli di riequilibrio e omogeneizzazione auspicati dal Legislatore e in mancanza di adeguati coefficienti parametrici, nelle modalità distributive adottate a prevalere fu una logica di finanziamento basata quasi esclusivamente sui livelli di offerta esistenti, piuttosto che sulla stima dei livelli di domanda. Infatti il criterio utilizzato per la ripartizione del FSN tra le Regioni e successivamente tra le USL fu quello della spesa storica per le strutture pubbliche e sulle rette giornaliere di degenza per le strutture private, causando la

⁷ Il primo PSN fu approvato nel 1988, ben 10 anni dopo la Legge di Riforma.

deresponsabilizzazione tanto delle Regioni quanto delle USL stesse, riguardo al rispetto dei vincoli di spesa predeterminati nonché per il grado di efficienza nell'erogazione delle prestazioni e la tendenza a massimizzare i tassi di occupazione attraverso l'anomalo allungamento della degenza nel caso delle strutture private.

L'assenza di qualsiasi vincolo di corrispondenza tra i finanziamenti ricevuti e l'attività posta in essere dalle USL rappresentava un chiaro invito all'inefficienza, dal momento che il perdurare del disequilibrio risultava più premiante. Il finanziamento esclusivamente focalizzato sull'offerta, o per meglio dire, basato sulla quantità di fattori produttivi impiegati, ostacolava l'adozione di un qualsiasi meccanismo di controllo dei costi, ed incentivava al contrario comportamenti tesi alla dilatazione della spesa, poiché da un suo accrescimento derivavano finanziamenti di maggiore entità.

La totale mancanza di collegamento tra finanza e sanità, fu determinante nella crescita esponenziale della spesa pubblica e nel disavanzo dei bilanci delle USL, che venivano sistematicamente foraggiati con le risorse dello Stato, andando ad accrescere sempre di più il proprio indebitamento.

La funzione di programmazione: il Piano Sanitario Nazionale

La funzione di programmazione viene esercitata attraverso la definizione e l'approvazione del Piano Sanitario Nazionale da parte dello Stato che stabilendo le linee generali di sviluppo rappresenta lo strumento principale per assicurare il coordinamento di tutto il sistema.⁸

Le procedure di programmazione previste dall'art. 53 della Legge 833/78 prevedono che il Governo predisponga, su proposta del Ministro della Sanità, sentito il Consiglio Sanitario Nazionale, il Piano Sanitario Nazionale. Il piano sanitario nazionale, di durata triennale, è l'espressione della programmazione sanitaria a livello centrale dalla quale devono emergere:

- gli obiettivi da realizzare nel triennio
- l'importo del Fondo Sanitario Nazionale da iscrivere annualmente nel bilancio dello Stato;

⁸ Art. 53 D.Lgs. 833/78 << Le linee generali di indirizzo e le modalità di svolgimento delle attività istituzionali del Servizio Sanitario Nazionale sono stabilite con il Piano Sanitario Nazionale in conformità agli obiettivi della programmazione socioeconomica nazionale e tenuta presente l'esigenza di superare le condizioni di arretratezza socio sanitaria che esistono nel paese, particolarmente nelle Regioni meridionali.>>

- gli standard per la ripartizione del Fondo Sanitario Nazionale tra le Regioni allo scopo di garantire un'omogenea ed equilibrata organizzazione dei servizi;
- gli indirizzi per la ripartizione tra le Unità Sanitarie Locali della quota del Fondo Sanitario Nazionale assegnata alle varie Regioni;
- i criteri e gli indirizzi guida per l'organizzazione, da parte delle Regioni, dei servizi e delle prestazioni;
- le norme per la compilazione dei Piani Sanitari Regionali;
- le procedure per le verifiche periodiche dello stato di attuazione del piano stesso, Il Parlamento aveva il compito di esaminare ed approvare il PSN e le norme di finanziamento pluriennale.

Art. 55 D.Lgs 833/78 stabiliva che: << Le Regioni provvedono all'attuazione del Servizio Sanitario Nazionale in base ai piani sanitari triennali, coincidenti con il triennio del Piano Sanitario Nazionale, finalizzati alla eliminazione degli squilibri esistenti nei servizi alle prestazioni del territorio regionale.>> Dunque le Regioni predisponavano ed approvavano i propri Piani Sanitari Regionali attraverso i quali venivano chiamate a distribuire alle USL i finanziamenti messi a loro disposizione dalla programmazione nazionale.

Il meccanismo così delineato si presentava come un sistema "unico" e a "cascata" o a "pioggia", il che, se da un lato aveva il pregio di ricondurre il costo del Servizio Sanitario all'interno di un processo di programmazione economica nazionale, dall'altro, permeava l'erogazione effettiva del servizio intorno alle USL, che pertanto finivano per essere le principali artefici e protagonisti del sistema.

La programmazione assume quindi un ruolo essenziale per coniugare il razionale utilizzo delle risorse con il perseguimento ed il mantenimento di un livello soddisfacente di risposta al bisogno sanitario.

La mancata emanazione dei Piani sanitari nazionali (il primo fu approvato nel 1988, ben 10 anni dopo la Legge di Riforma) rese difatti impossibile il perseguimento di molti degli obiettivi della riforma auspicava, cosicché ben presto, tutto il meccanismo entrò in una profonda crisi.

La riforma del SSN: D.Lgs. n. 502/1992 e D.Lgs. 517/1993

L'esperienza del primo decennio del SSN ha messo in luce i principali problemi, necessariamente interconnessi, derivanti dall'attuazione della riforma sanitaria: il primo problema che si riscontra è il fallimento della funzione di programmazione ovvero la mancata emanazione a livello centrale del Piano Sanitario Nazionale, che rappresentava il documento fondamentale per la corretta individuazione dei livelli di assistenza che il servizio avrebbe dovuto garantire e per la loro adeguata correlazione alle disponibilità delle risorse economiche, non consente una realistica valutazione finanziaria dei costi di un servizio che, in mancanza di precise indicazioni, intendeva garantire alla generalità dei cittadini la generalità delle prestazioni. Il primo Piano Sanitario Nazionale è stato approvato nel 1888. Questo ha portato alla crisi finanziaria del sistema in quanto si configurò un sistema privo degli opportuni e specifici vincoli finanziari all'espansione della spesa pubblica e senza alcuna correlazione con l'andamento generale dell'economia italiana o con l'evoluzione del Bilancio complessivo dello Stato. Cosicché la domanda di servizi sanitari continuò ad espandersi fino a raggiungere livelli insostenibili. La conseguenza fu il ricorso sistematico ad una concertazione tra Stato e Regione volta a ripianare "a piè di lista" i deficit che di anno in anno si formavano. Il terzo problema, in gran parte connesso ai due problemi sopra illustrati riguarda lo scadimento delle prestazioni erogate poiché il modello sanitario italiano costituendo una sorta di monopolio dell'offerta, si chiude ad ogni logica concorrenziale e non è stimolato né a migliorare le prestazioni rese al cittadino, né in mancanza di incentivi, a impiegare in maniera efficiente le risorse.

I problemi ed i risultati insoddisfacenti riscontrati dopo l'introduzione del SSN, in particolare l'espansione incontrollata della spesa pubblica, contribuirono ad alimentare la tendenza verso un ripensamento complessivo degli assetti istituzionali relativi al servizio sanitario e conseguentemente una ridefinizione dei modelli di finanziamento.

Nel dicembre 1988, il Consiglio Sanitario Nazionale approva la bozza del Piano Sanitario Nazionale per il triennio 1989-91 dando un primo obiettivo punto di riferimento dopo 10 anni di inadempienze.

Il 25 marzo 1989 viene emanato il D.L. n.111, denominato <<Misure urgenti per la riorganizzazione del Servizio Sanitario Nazionale>> allo scopo di modificare i modelli di finanziamento e di attribuire alle USL ed a certe strutture ospedaliere la natura di aziende di servizi con personalità giuridica, con autonomia organizzativa, amministrativa, patrimoniale e contabile. Scaduto il termine costituzionale senza la definitiva approvazione parlamentare il decreto decadeva, ma veniva immediatamente "reiterato" per due volte accogliendo nel nuovo testo gli emendamenti già approvati in sede parlamentare. Ma senza mai essere convertito in Legge.

Il rispetto dei vincoli posti al bilancio dello Stato ad opera dei cosiddetti requisiti di Maastricht, necessari per l'ingresso della Lira nel sistema monetario unico europeo, impose all'allora governo Amato l'obbligo, non ulteriormente derogabile, di riformare i settori di maggiore spesa della pubblica amministrazione: fu adottato quindi il D.Lgs. 30 dicembre 1992 n. 502 recante: "Riordino della disciplina in materia sanitaria, a norma dell'art. 1 della Legge 23 ottobre 1992 n. 421", che apportò una revisione della Legge 833/78 talmente profonda da essere definita la "riforma della riforma" o "Riforma bis".

All'indomani dell'emanazione del decreto numerose Regioni presentarono ricorso alla Corte Costituzionale per illegittimità contro molti articoli del decreto stesso che negavano formalmente e sostanzialmente alle Regioni i poteri di programmazione ed organizzazione che invece venivano riconosciuti loro dalla Costituzione. Il possibile annullamento legislativo da parte della Corte di alcune delle norme del provvedimento di riforma ebbe come effetto immediato la sospensione, o almeno il rallentamento, da parte soprattutto delle Regioni, delle procedure necessarie per il concreto avvio del riordino del sistema sanitario.

La Corte Costituzionale con sentenza del luglio 1993 dichiarò l'illegittimità costituzionale di alcuni articoli del decreto 502 del 1992.

In conseguenza di ciò, ma anche per recepire alcune delle istanze di modifica emerse nel dibattito parlamentare, il Governo avvalendosi delle facoltà previste dalla Legge delega, apportò al suddetto decreto disposizioni correttive ed integrative con il D.Lgs. n. 517 del 1993 "Modificazioni al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502".

I punti cardine della “Riforma bis”: regionalizzazione ed aziendalizzazione del sistema sanitario

I punti cardine del riordino della disciplina in materia sanitaria sono inseriti negli artt.

n.2 e n.4 del testo aggiornato D.Lgs. 30 dicembre 1992 n. 502 e riguardano la regionalizzazione e l'aziendalizzazione del sistema sanitario.

Con l'attuazione dei decreti di riordino si assiste ad un più ampio e progressivo decentramento regionale delle funzioni legislative ed amministrative in materia di assistenza sanitaria ed ospedaliera allo scopo coinvolgere nel controllo della spesa e nella gestione del servizio un organismo di governo vicino alle esigenze e al consenso dei cittadini.

La riforma bis ha assegnato alle Regioni una serie di funzioni per dar loro un ruolo più incisivo, in particolare ha previsto:

- la definizione dei Piani Sanitari Regionali con indicazione delle attività sanitarie, assistenziali e sociali da erogare per i vari livelli uniformi di assistenza;
- il riordino dell'assetto delle strutture ospedaliere con la definizione delle aziende USL e delle Aziende Ospedaliere;
- la funzione di programmazione, indirizzo, coordinamento, controllo e supporto verso le ASL e le Aziende Ospedaliere, anche in relazione al controllo di gestione e alla valutazione della qualità delle prestazioni sanitarie;
- la definizione dei criteri di finanziamento delle Unità Sanitarie Locali e delle Aziende Ospedaliere;
- la funzione di vigilanza e controllo sulle USL e sulle Aziende Ospedaliere e di valutazione della qualità delle prestazioni;
- l'emanazione della normativa inerente la gestione economica, finanziaria e patrimoniale delle Aziende Sanitarie.

In sintesi la Regione si pone al centro dello scenario sanitario locale come titolare della funzione legislativa ed amministrativa in materia di assistenza sanitaria ed ospedaliera, come responsabile della programmazione sanitaria regionale e come interfaccia dei livelli rotativi delle prestazioni sanitarie anche per quanto attiene la determinazione dei criteri di finanziamento.

Il punto di debolezza della precedente impostazione era riconducibile al fatto che le Regioni non avevano reali strumenti per controllare la spesa che si originava, nei fatti, nelle singole USL e risultava completamente svincolata da qualsiasi forma di verifica. La separazione tra i poteri di spesa, attribuiti a livello locale, e la responsabilità connessa al reperimento delle risorse necessarie, ricondotta invece all'Erario, favoriva sia una forte deresponsabilizzazione sulle problematiche inerenti il rispetto dei vincoli economici di bilancio, sia una totale incontrollabilità dei costi generati dalle strutture che un diffuso disinteresse per i livelli di efficienza ed efficacia raggiunti.

L'intento della riforma in oggetto è quello di attribuire le risorse finanziarie in relazione al livello di domanda attesa da soddisfare configurata in relazione alla popolazione ed ai livelli di assistenza determinati in ambito nazionale.

Lo Stato è divenuto responsabile esclusivamente dei livelli uniformi di assistenza, e si sposta a carico delle Regioni, l'impegno di assicurare un determinato livello qualitativo e quantitativo dei servizi da erogare, in un sistema che prevede la responsabilità per il ripiano degli eventuali disavanzi.

L'altro elemento innovativo introdotto con la "Riforma bis" del SSN n. 502/92 riguarda il processo di aziendalizzazione che prevede la trasformazione delle Unità Sanitarie Locali in "Aziende Sanitarie" e lo scorporo degli ospedali di rilievo nazionale e di alta specializzazione dalle USL per la loro costituzione in "Aziende Ospedaliere". Spetta alle Regioni individuare quali ospedali rispondono ai requisiti previsti dalla normativa e procedere pertanto al loro scorporo dalle aziende USL e alla loro trasformazione in Aziende Ospedaliere.

L'art. 4 del D.Lgs. 7 dicembre 1993, n. 517 definisce l'USL come «azienda dotata di personalità giuridica pubblica, di autonomia organizzativa, amministrativa, patrimoniale, contabile, gestionale e tecnica, fermo restando il diritto dovere degli organi rappresentativi di esprimere il bisogno socio sanitario delle comunità locali».

Le stesse prerogative attribuite alle nuove aziende USL vengono assegnate agli ospedali di «rilievo nazionale» e di «alta specializzazione». Gli altri ospedali, sprovvisti dei necessari requisiti, rimangono all'interno delle ASL come "Presidi Ospedaliere" pur godendo di una maggiore autonomia gestionale.

Questa impostazione contrasta vistosamente con quella precedente che configurava le Unità Sanitarie Locali come una struttura operativa del Comune priva di personalità giuridica che sottostava al potere di indirizzo politico amministrativo esercitato su di esse dal Comune, il cui patrimonio era assegnato alle USL con vincolo di destinazione per i loro fini istituzionali; di conseguenza non godevano del diritto di proprietà sui terreni, sugli immobili e sugli altri beni patrimoniali dei quali rimaneva proprietario l'Ente territoriale competente. Adesso, poiché le ASL e le Aziende Ospedaliere debbono di regola costituire il proprio patrimonio (si ricorda che l'autonomia è anche patrimoniale) il decreto stabilisce che «[...] nel rispetto della normativa regionale vigente, tutti i beni immobili, mobili, ivi compresi quelli dal reddito e le attrezzature che, alla data di entrata in vigore del presente decreto, fanno parte del patrimonio dei Comuni o delle Province con vincolo di destinazione alle Unità Sanitarie Locali, sono trasferiti al patrimonio delle Unità Sanitarie Locali e delle Aziende Ospedaliere...»⁹.

Estendere la logica di tipo aziendale nel sanitario significa introdurre il finalismo aziendale ovvero dell'equilibrio economico a valere nel tempo che attribuisce ad ogni

⁹ Art. 6 comma 1 D.Lgs. 517/93

azienda il requisito di autonomia. L'equilibrio economico delle gestioni aziendali è in altri termini il risultato che le aziende devono raggiungere per sopravvivere nel mercato: aziende inefficienti, che sprecano ricchezza, e aziende inefficaci, che non soddisfano le aspettative degli stakeholders, sono destinate a morire.

Il processo di "aziendalizzazione" così delineato, senza entrare nel merito dell'ampio dibattito che presiede al tema, costituisce la premessa necessaria per garantire un governo più coerente e razionale nel rispetto dei vincoli di spesa ormai inderogabili.

Il fine sociale delle aziende e delle prestazioni pubbliche, se legittima scelte sociali, non basta in nessun caso a giustificare una scarsa attenzione all'utilizzazione delle risorse, né situazioni di inefficienza e di spreco. Ciò che accade normalmente nel settore sanitario deve essere analizzato nell'ottica di comprendere quanto delle perdite da ripianare dipende da "oneri impropri" e quanto possa essere imputato ad inefficienze aziendali. Gli oneri impropri sono diseconomie che <<derivano dalla rinuncia che l'azienda compie alle alternative più convenienti dal punto di vista economico aziendale per privilegiare alternative considerate più convenienti da un punto di vista economico generale, sociale o politico>>¹⁰. Tuttavia a partire da Saraceno la contrapposizione tra fini politici e fini economico aziendali sembra non denotare più aspetti di incompatibilità assoluta, poiché i condizionamenti all'attività produttiva espressione delle finalità politiche diventano vincoli nel modello decisionale dell'azienda pubblica comunque orientato alla razionalità economica dati detti vincoli.¹¹

Il sistema di finanziamento <<misto>>: il principio capitaro ed il sistema dei Diagnosis Delated Group

Alla luce delle distorsioni provocate dai meccanismi di finanziamento introdotti dalla prima riforma del sistema sanitario n. 833/78, all'inizio degli anni '90 con i decreti legislativi 502/92 e 517/93 si approntò un nuovo sistema di finanziamento basato su una

¹⁰ Anselmi L., *Le partecipazioni statali oggi.*, Torino, Giappichelli, 1995, pag. 78-79.

¹¹ << Definiti gli obiettivi politici conseguibili attraverso l'impresa a partecipazione statale, tali obiettivi divengono per l'impresa dei condizionamenti che essa deve osservare nello svolgimento di un'attività produttiva che, ove non esistessero quei condizionamenti, sarebbe del tutto uguale a quello di un'impresa privata. Includere queste condizioni nei modelli decisionali delle imprese a partecipazione statale, questi modelli saranno orientati, come quelli delle imprese private, alla massimizzazione del reddito; in altri termini quelli che sono fini nella sfera politica diventano vincoli nella sfera delle decisioni di impresa. In conclusione, non sono inconciliabili i due atteggiamenti, quello dello Stato che attraverso il sistema delle partecipazioni statali persegue fini diversi da quello dell'aumento delle entrate fiscali, e quello del management che sia strettamente motivato dal reddito>> Saraceno, *Il sistema*, cit. pag. 73.

relazione diretta tra attività svolta ed ammontare delle risorse assegnate così come disciplinato dall' art. 1 comma 3 del D.Lgs. 502/92 <<L'individuazione dei livelli essenziali¹² e uniformi di assistenza assicurati dal Servizio Sanitario Nazionale, per il periodo di validità del Piano Sanitario Nazionale, è effettuata contestualmente all'individuazione delle risorse finanziarie destinate al Servizio Sanitario Nazionale, nel rispetto delle compatibilità finanziarie definite per l'intero sistema di finanza pubblica nel documento di programmazione economico finanziaria. Le prestazioni sanitarie comprese nei livelli essenziali di assistenza sono garantite dal Servizio Sanitario Nazionale a titolo gratuito o con compartecipazione alla spesa, nelle forme e secondo le modalità previste dalla legislazione vigente.>> I livelli di assistenza vengono programmati contestualmente con le risorse stanziare in modo tale da mantenere un rapporto di compatibilità tra espansione della domanda ed il finanziamento nel quadro di una programmazione finalizzata al possibile anziché all'ideale: lo Stato determina

l'ammontare del Fondo Sanitario Nazionale¹³ non più sulla base dei bisogni sanitari indicati dalla programmazione, ma al contrario, gli obiettivi, o in altri termini i livelli di assistenza, vengono programmati in ossequio alle risorse finanziarie assegnate al SSN tenendo in considerazione non solo l'andamento dell'economia nazionale ma anche la situazione del Bilancio statale.

Qualora le Regioni decidessero di garantire standard di offerta superiori a quanto previsto in termini di livelli uniformi di assistenza dal Piano Sanitario Nazionale, saranno chiamate a farvi fronte ricorrendo a forme alternative di finanziamento, quali i risparmi su altre voci del Bilancio regionale o ulteriore richiesta di risorse da parte dei cittadini. Ciò evidenzia come il Legislatore, nel configurare l'assetto finanziario del SSN, abbia voluto sancire il principio della cosiddetta "responsabilizzazione finanziaria" delle Regioni.¹⁴

¹² Testo aggiornato del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502: a seguito del decreto legislativo 229/99 di "Razionalizzazione del Servizio Sanitario Nazionale" il legislatore inserisce anche il termine "essenziali" per rafforzare il concetto che i LEA individuano il complesso delle prestazioni assistenziali sanitarie garantite dal SSN a titolo gratuito o con meccanismi partecipativi alla spesa.

¹³ Art. 12 comma 1 D.Lgs. 502/92 <<il Fondo Sanitario Nazionale di parte corrente e in conto capitale è alimentato interamente da stanziamenti a carico del bilancio dello Stato ed il suo importo è annualmente determinato dalla legge finanziaria tenendo conto, limitatamente alla parte corrente, dell'importo complessivo presunto dei contributi di malattia attribuiti direttamente alle Regioni. >>

¹⁴ Art. 13 D.Lgs. 502/92 <<Le Regioni fanno fronte con risorse proprie agli effetti finanziari conseguenti all'erogazione di livelli di assistenza sanitaria superiori a quelli uniformi di cui all'art. 1, all'adozione di modelli organizzativi diversi da quelli assunti come base per la determinazione del parametro capitaro di finanziamento di cui al medesimo art. 1, nonché agli eventuali disavanzi di gestione delle Unità Sanitarie Locali e delle Aziende Ospedaliere con conseguente esonero di interventi finanziari da parte dello Stato.>>

Nel SSN riformato viene introdotto un sistema di finanziamento delle strutture sanitarie (ASL e AO) che potremmo definire <<misto >> basato cioè sia sulla finanza di trasferimento che sulla tariffazione delle prestazioni, ma complessivamente indirizzato a disancorare la spesa sanitaria dai livelli di offerta preesistenti per legarla invece ai livelli di domanda attesa ed al volume di produzione ed ottenere maggiori incentivi verso il miglioramento della qualità dei servizi offerti e l'impiego efficiente delle risorse

Nel modello generale i Fondi Sanitari Regionali, che discendono dalla suddivisione del Fondo Sanitario Nazionale secondo un principio capitario, vengono distribuiti alle Aziende Sanitarie Locali ancora con riferimento ad una quota pro capite per assistito che rappresenta il valore pro capite medio nazionale necessario per assicurare la copertura del fabbisogno finanziario dei livelli minimi ed uniformi di assistenza definiti contestualmente nel Piano Sanitario Nazionale.

Il meccanismo di finanziamento capitario assume connotazioni differenti da Regione a Regione e ciò che varia è la scelta dei parametri di ponderazione della quota capitaria.

In particolare la quota capitaria può essere:

- semplice: risponde all'intento di garantire uguali risorse a ciascun individuo, indipendentemente dal suo bisogno di assistenza. La ripartizione del fondo per l'assistenza sanitaria viene effettuata tenendo conto della numerosità della popolazione considerata;
- ponderata: in questo caso la ripartizione del fondo per l'assistenza sanitaria viene effettuata ponderando la popolazione in relazione all'indicatore del relativo livello di bisogno sanitario, e quindi del potenziale di domanda di assistenza in relazione alle caratteristiche epidemiologiche, democratiche e sociali della sua composizione.

I parametri di ponderazione di norma sono rappresentati¹⁵:

- dalla composizione per età e sesso della popolazione: consumi sanitari in base alle caratteristiche demografiche;
- dalla mobilità infra-regionale;
- da alcune risultanze epidemiologiche: carico di patologie presenti in una popolazione;
- dalla tipologia dei servizi sanitari offerti;
- dai bisogni sanitari della popolazione residente nel territorio.

¹⁵ Gli stessi parametri sono previsti dall'art. 12 comma 3 D.Lgs. 502/92 per la determinazione della quota capitaria da trasferire alle Regioni.

Dunque, il sistema di riparto del Fondo Sanitario Nazionale è basato su un principio capitaro che dovrebbe garantire l'equità nell'accesso ai servizi sanitari a parità di bisogno e il controllo centrale della spesa sanitaria pubblica.

A tal fine i fondi assegnati saranno utilizzati da ogni azienda ASL sia per produrre le prestazioni, avvalendosi di proprie strutture ospedaliere ed ambulatoriali, sia per provvedere al pagamento delle tariffe alle strutture esterne quali Aziende Ospedaliere e privati accreditati che hanno erogato prestazioni ai suoi residenti in virtù della libera scelta assegnata al cittadino delle strutture sanitarie presso cui soddisfare il proprio bisogno di salute. Ne deriva che i principali flussi di finanziamento delle ASL derivano dalla somma algebrica tra contributi regionali assegnati in sede di programmazione, valore delle prestazioni erogate ad assistiti di altre ASL e valori delle prestazioni acquistate per conto dei propri assistiti da altre strutture di erogazione. Quest'ultima sommatoria è nota in ambito sanitario come saldo della mobilità ed esprime appunto la somma algebrica tra valore delle prestazioni vendute e valore delle prestazioni acquistate.

Lo strumento utilizzato per commisurare l'entità dei finanziamenti da trasferire alle strutture che hanno erogato prestazioni alla popolazione residente nel territorio dell'ASL finanziatrice è il sistema di finanziamento a prestazione basato su un sistema di tariffe predeterminate ed amministrate a livello regionale¹⁶. Il modello tariffario per prestazione è un sistema di remunerazione basato su tariffe determinate a priori

applicabile per le prestazioni di specialistica ambulatoriale o per le prestazioni fornite in regime di ricovero. Il D.M. del 15 aprile 1994 specifica che le tariffe si applicano alle prestazioni ospedaliere, specialistiche, di diagnosi strumentale, di laboratorio e riabilitative, in quanto previste dai livelli uniformi di assistenza. Essa individua inoltre una serie di attività proprie del SSN che per le loro caratteristiche di forte specializzazione, elevato costo di erogazione, oppure per la loro rilevanza strategica, è più appropriato che abbiano un finanziamento riconducibile ad un'attività di programmazione piuttosto che essere il frutto di un processo di mera contrattazione tariffaria: il decreto elenca specificatamente le attività di emergenza, di terapia intensiva, di trapianto degli organi,

¹⁶ << Un sistema di tariffe, in altri termini, è diretto a simulare il prezzo di cessione applicato ai prodotti e servizi sul libero mercato, ma a differenza di questi ultimi ed in dipendenza delle finalità principali perseguite dalle pubbliche autorità, le tariffe non vengono definite dalla tecnostuttura manageriale e, per la maggior parte, non sono adeguate a remunerare il complesso di fattori produttivi utilizzati nel processo di erogazione>> Marinò L., Dinamiche competitive ed equilibrio economico nelle aziende sanitarie pag.105

di assistenza ai grandi ustionati, nonché le attività di didattica, di ricerca ed eventuali ulteriori servizi.

Il sistema di remunerazione delle prestazioni specialistiche ambulatoriali fa riferimento ad appositi tariffari ministeriali o nomenclatori regionali che classificano all'interno di ogni singola branca specialistica oltre 2000 tipi di prestazioni prevedendo per ognuna di queste una specifica tariffa: il D.M. del 22 luglio 1996 ha definito il nomenclatore tariffario delle prestazioni di assistenza specialistica ambulatoriale, compresa la diagnostica strumentale e di laboratorio.

Le prestazioni fornite in regime di ricovero fanno invece riferimento a tariffe specifiche basate sui Diagnosis Related Group (DRG) o Raggruppamenti Omogenei di Diagnosi (ROD)¹⁷.

I DRGs costituiscono un sistema di classificazione dei ricoveri ospedalieri che individua al suo interno classi di ricovero clinicamente significative¹⁸, cioè classi che racchiudono pazienti omogenei sotto il profilo diagnostico. In altri termini, il sistema dei DRGs è un sistema ISO-RISORSE, cioè è un sistema che si prefigge di raggruppare i pazienti ricoverati in ospedale per acuti in classi individuate in base ad una omogeneità dal

punto di vista del consumo di risorse e quindi dei costi di produzione, infatti ad ogni gruppo è correlato un omogeneo "pacchetto di servizi" e di prestazioni diagnostico terapeutiche assumendo come presupposto l'appropriatezza delle scelte assistenziali dei medici¹⁹.

Il sistema di classificazione dei ricoveri basato sui DRG è costruito sulla base di informazioni contenute nella Scheda di Dimissione Ospedaliera (SDO) istituita dal D.M. 28 dicembre 1991 quale strumento ordinario per la raccolta delle informazioni relative ad ogni paziente dimesso, compilata da tutti gli istituti di ricovero pubblici e privati in tutto il territorio nazionale. La Scheda di Dimissione Ospedaliera costituisce una rappresentazione sintetica della cartella clinica, finalizzata a consentire una raccolta

¹⁷ L'introduzione di tale meccanismo all'interno del nostro sistema sanitario trae origine dall'esperienza statunitense che già dal 1983 applicava il cosiddetto Prospective Payment System (PPS), ossia un sistema di finanziamento pubblico basato su una tariffazione nazionale determinata prospetticamente. Il PPS nasce in America da una ricerca del gruppo di Robert Fetter (Università di Yale) nel 1977.

¹⁸ Secondo i criteri seguiti dai ricercatori statunitensi per classe significativa dal punto di vista sanitario deve intendersi una classe che racchiude pazienti omogenei sotto il profilo diagnostico. Descrivendo un DRG ad un medico, egli deve essere in grado senza esitazioni di individuare il processo clinico seguito nel trattamento del paziente.

¹⁹ Ai sistemi di classificazione Iso-risorse, si contrappongono i sistemi Iso-severità che definiscono i gruppi di pazienti omogenei, non per la quantità di risorse assorbite, ma per la gravità delle condizioni cliniche.

corrente, economica e di qualità controllabile di alcune fra le informazioni contenute nella cartella stessa. Essa contiene tutte le informazioni necessarie e sufficienti per classificare secondo il sistema DRG ciascun caso trattato negli istituti di ricovero e, quindi, per individuare la relativa tariffa.

L'insieme di informazioni in essa contenute è stato originariamente disciplinato dal

D.M. 26 luglio 1993²⁰ che stabilisce che tali informazioni vengano trasmesse ai livelli regionali e centrali con periodicità almeno trimestrale:

- 1) denominazione dell'ospedale di ricovero;
- 2) sesso;
- 3) data di nascita;
- 4) comune di nascita;
- 5) stato civile;
- 6) luogo di residenza;
- 7) cittadinanza;
- 8) Regione di appartenenza;
- 9) unità sanitaria locale di iscrizione;
- 10) regime di ricovero;
- 11) data di ricovero;
- 12) onere della degenza;
- 13) tipo di ricovero;
- 14) motivo del ricovero;
- 15) traumatismi o intossicazioni;
- 16) reparto di dimissione;
- 17) area funzionale di dimissione;
- 18) data di dimissione o morte;
- 19) modalità di dimissione;
- 20) riscontro autoptico;
- 21) diagnosi principale alla dimissione;
- 22) patologie concomitanti o complicanze della malattia principale (in numero non superiore a tre);
- 23) intervento chirurgico principale o parto;
- 24) altri interventi e procedure (in numero non superiore a tre);

²⁰ A far data dal 1 gennaio 2001, la nuova disciplina della SDO è stabilita dal decreto ministeriale 27 ottobre 2000, n. 380.

25) (in caso di ricovero in day-hospital) motivo del ricovero;

26) (in caso di ricovero in day-hospital) numero di giornate di presenza.

La codifica delle informazioni cliniche rilevate mediante la Scheda di Dimissione Ospedaliera avviene attraverso la codificazione ICD-9 utilizzata ai sensi del Decreto Ministeriale della Sanità del 26 luglio 1993²¹. L'assegnazione dei casi trattati ad un DRG avviene attraverso un procedimento a cascata che parte dall'individuazione della diagnosi principale di dimissione definita nel disciplinare tecnico, come <<la condizione morbosa principalmente trattata o presa in esame durante il ricovero, ovvero la condizione morbosa che nel corso del ricovero ha comportato i più importanti problemi assistenziali e quindi ha assorbito la maggior quantità di risorse in termini diagnostici e/o di trattamento>>.

In funzione della diagnosi principale i ricoveri sono assegnati ad una delle 25 "Categorie Diagnostiche Maggiori" MDC (Major Diagnostic Categories), che costituiscono una sorta di macro classificazione dei vari trattamenti diagnostici:

1. Malattie e disturbi del sistema nervoso
2. Malattie e disturbi dell'occhio
3. Malattie e disturbi dell'orecchio, del naso e della gola

²¹ Più specificatamente i pazienti vengono originariamente distinti in relazione al codice della Classificazione Internazionale delle Malattie e delle Cause di Morte della diagnosi principale di dimissione (ICD: International Classification of Diseases) approvato per la prima volta a Chicago nel 1893 dalla Conferenza dell'Istituto internazionale di statistica. L'Italia avviò l'adozione di tale classificazione, per le statistiche sulla mortalità, a partire dal 1924. La Classificazione internazionale, sottoposta a periodiche revisioni, nel 1975, a Ginevra, nel corso della 29a Assemblea della Organizzazione Mondiale della Sanità fu approvata la 9a revisione della Classificazione (ICD-9). Dal 1979, negli Stati Uniti, un Comitato (in cui sono rappresentate le Associazioni professionali ed accademiche dei medici, le Associazioni degli ospedali, l'Ufficio regionale della Organizzazione Mondiale della Sanità, l'agenzia HCFA) ha sviluppato e provvede ad aggiornare annualmente una versione modificata ed ampliata, con l'introduzione degli interventi e delle procedure diagnostiche e terapeutiche, del sistema di classificazione: la ICD-9-CM International Classification of Diseases, 9th revision, Clinical Modification. Da allora, nell'ottobre di ciascun anno, il National Center for Health Statistics (NCHS), sezione del Centers for Disease Control (CDC) pubblica aggiornamenti dell'ICD-9-CM. Il termine clinical è utilizzato per sottolineare le modifiche introdotte: rispetto alla ICD-9, fortemente caratterizzata dall'orientamento a scopo di classificazione delle cause di mortalità, la ICD-9-CM è soprattutto orientata a classificare le informazioni sulla morbosità.

Infatti, le principali modifiche sono finalizzate a consentire sia una classificazione più precisa ed analitica delle formulazioni diagnostiche, attraverso l'introduzione di un quinto carattere, sia l'introduzione della classificazione delle procedure diagnostiche e terapeutiche. La Classificazione ICD-9, nella traduzione italiana predisposta e pubblicata a cura dell'ISTAT, Classificazione delle malattie, traumatismi e cause di morte (9 revisione, 1975), è stata utilizzata, ai sensi del Decreto del Ministero della Sanità del 26 luglio 1993, per la codifica delle informazioni cliniche rilevate attraverso la Scheda di Dimissione Ospedaliera (SDO). Con il decreto ministeriale n. 380 del 20 ottobre 2000 la codifica delle informazioni sanitarie della SDO viene effettuata con la classificazione ICD-9-CM versione 1997 e successivamente, dal primo gennaio 2006, è stato adottato l'aggiornamento alla versione 2002, in ottemperanza al decreto ministeriale del 21 novembre 2005.

A partire dal primo gennaio 2009, per la codifica delle diagnosi, principale e secondarie, e delle procedure, principale e secondarie, contenute nella SDO, viene adottata su tutto il territorio nazionale la versione 2007 della classificazione ICD-9-CM.

È un sistema di codifica delle diagnosi e degli interventi utilizzati nella scheda di dimissione ospedaliera (SDO). Il DRG viene attribuito ad ogni paziente dimesso da una struttura ospedaliera tramite un software chiamato *DRG- grouper*: assegna ogni caso al corrispondente DRG, ovvero, utilizzando come input i dati clinici rilevati dalla scheda di dimissione, produce come output un codice a tre cifre che identifica il DRG corrispondente.

4. Malattie e disturbi dell'apparato respiratorio
5. Malattie e disturbi dell'apparato cardiocircolatorio
6. Malattie e disturbi dell'apparato digerente
7. Malattie e disturbi epatobiliari e del pancreas
8. Malattie e disturbi dell'apparato muscoloscheletrico e connettivo
9. Malattie e disturbi della pelle, del sottocutaneo e della mammella
10. Malattie e disturbi endocrini, metabolici e nutrizionali
11. Malattie e disturbi del rene e delle vie urinarie
12. Malattie e disturbi dell'apparato riproduttivo maschile
13. Malattie e disturbi dell'apparato riproduttivo femminile
14. Gravidanza, parto e puerperio
15. Malattie e disturbi del periodo neonatale
16. Malattie e disturbi del sangue e degli organi ematopoietici e del sistema immunitari
17. Malattie e disturbi mieloproliferativi e tumori poco differenziati
18. Malattie infettive e parassitarie (sistematiche)
19. Malattie e disturbi mentali
20. Uso di alcool o farmaci e disturbi mentali organici indotti da alcool o farmaci
21. Traumatismi, avvelenamenti ed effetti tossici dei farmaci
22. Ustioni
23. Fattori influenzanti lo stato di salute ed il ricorso ai servizi sanitari
24. Traumi multipli significativi
25. Infezioni da HIV.

A seguito dell'assegnazione dei vari casi clinici alla MDC più appropriata si provvede ad un'ulteriore classificazione: i DRGs chirurgici e i DRGs medici. Tale distinzione risulta rilevante nella misura in cui i DRGs chirurgici che necessitano di un trattamento del paziente in sala operatoria- Operating Room Procedures (ORP)-, generano un consumo più elevato di risorse. In tale articolazione l'attribuzione dei casi allo specifico DRG avviene nel rispetto di un'apposita classifica che ordina gerarchicamente i vari interventi chirurgici, tenendo in considerazione la richiesta più o meno elevata di

fattori produttivi.²² Nell'articolazione dei DRGs medici, in cui figurano i casi non

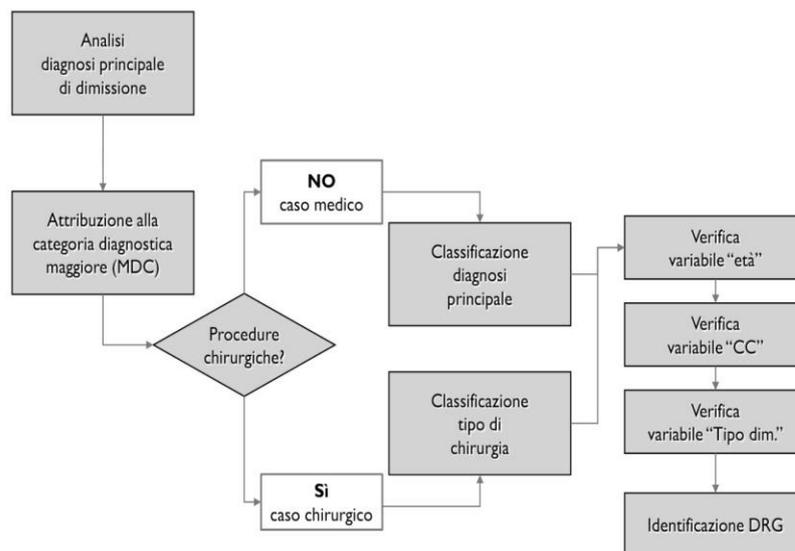
²² Siccome i pazienti potrebbero essere assoggettati a più trattamenti chirurgici durante il medesimo ricovero, e poiché il meccanismo dei DRG è congegnato in modo che i gruppi siano esclusivi, l'attribuzione viene posta in essere applicando il DRG relativo all'intervento chirurgico che si trova più in alto nella scala gerarchica individuata.

assoggettati a ORP, l'assegnazione ai relativi DRGs avviene in conformità alle informazioni desunte dalla diagnosi principale.

Tutte le informazioni contenute nella SDO quali l'età del paziente, la presenza di patologie concomitanti o di complicanze giudicate rilevanti, il sesso e la condizione al momento della dimissione, consentono infine di assegnare ogni singolo episodio di ricovero ospedaliero ad un DRG.

Caratteristica fondamentale del sistema brevemente descritto è che le classi diagnostiche sono esaustive e mutuamente esclusive, nel senso che ogni ricovero può essere assegnato sulla base delle informazioni contenute nelle SDO ad uno ad uno solo DRG, ivi inclusi i pazienti con diagnosi multiple, atteso che la diagnosi principale è comunque unica²³.

Figura 1- Processo di definizione del DRG:



Nota: Complicazione o Comorbidità (CC): nella logica del grouper, l'insieme di condizioni cliniche, determinate in modo specifico per ciascuna diagnosi principale, insorte rispettivamente, durante il ricovero o in precedenza ad esso e che prolungano la durata della degenza di almeno un giorno nel 75% dei casi.

²³ <<In tutti i casi in cui una particolare diagnosi secondaria si è dimostrata in grado di modificare sensibilmente la quantità di risorse assorbite durante il ricovero, il sistema di classificazione tiene conto della presenza di altre diagnosi oltre a quella indicata come principale, attribuendo il ricovero al DRG "complesso" della eventuale coppia di DRG eventualmente correlati>> Cfr. Vanara, Il nuovo sistema di finanziamento, op. cit., pag. 34.

Figura 2- Esempio di attribuzione di un paziente ad un DRG

Caso clinico n° 1.

Paziente 52enne di sesso maschile, giunge in buone condizioni cliniche generali al ricovero in Nefrologia, per iperazotemia e ipercreatininemia elevate di recente insorgenza con diuresi conservata e proteinuria, edemi declivi refrattari ed ipertensione arteriosa. Gli accertamenti conducono alla diagnosi di mieloma multiplo con insufficienza renale secondaria. Dopo 12 giorni di ricovero, il Paziente viene dimesso clinicamente migliorato, con terapia medica domiciliare. Alla formazione del DRG concorrono le seguenti Diagnosi: A. 585 Insufficienza Renale cronica B. 2030 Mieloma multiplo in fase attiva e le Procedure (con la rispettiva data di esecuzione): 1. 4131 Biopsia del midollo osseo (Puntato osteomidollare) 2. 7749 Biopsia ossea non specificata altrove (Ossa pelviche comprese) 3. 9069 Esame microscopico *La 1a. sequenza:* [DPD = 585 + DS non registrata + PROC. 1 = 4131] porta al DRG 316 Renal Failure della MDC 11 Diseases & Disorders of the kidney & urinary tract, per 0 quale il tariffario lombardo indica il rimborso di £

6.615.000. *La 2a. sequenza:* [DOD = 585; DS non registrata; PROC. 1 = 7749] porta al DRG 315 Other kidney & Urinary tract O.R. procedures/MDC 11, che conduce al rimborso di \$ 10.966.000. *La 3a. sequenza:* [DPD = 2030 + DS = 585 (DRG) + PROC. 1 = 7749 (DRG)] determina il DRG

401 Lymphoma & non-acute leukemia with other O.R. proc w CC, che comporta invece il rimborso

Figura 3- Esempio di attribuzione di un paziente ad un DRG outlier

Caso clinico n° 2.

Presentazione: Dopo una prima visita ambulatoriale, un Paziente maschio di 50 anni giunge iperteso, oligurico ed edematoso. Accertata IR e proteinuria, si procede a BR che evidenzia GNM. La terapia medica permette la ripresa diuresica ed il paz. viene dimesso dopo 7 giorni, con programma di rientro in DH per cicli terapeutici e monitoraggio clinico-laboristico. Alla formazione del DRG concorrono le diagnosi seguenti:

5849 Insufficienza renale acuta

5821 nefrite membranosa cronica e la procedura: 5523 Biopsia Renale a cielo coperto.

La sequenza: [DPD = 5849 IRA + DS = 5821 Nefrite Membranosa Cronica + PROC. = 5523 Biopsia Renale] porta al DRG 316 Insufficienza Renale (£ 6.615.000)

La 2a. sequenza: [DPD = 5821 Nefrite Membranosa Cronica + DS = 5849 Insufficienza Renale Acuta] produce invece il DRG 332 Altre Diagnosi del rene e Vie Urinarie, età > 17, senza CC (Rimborso di £ 2.743.000)

Dagli esempi esposti risulta evidente l'importanza della corretta compilazione della scheda nosologica, atteso che la semplice inversione di priorità tra diagnosi secondarie conduce in effetti a DRG differenti.

A ciascun DRG viene attribuita una tariffa forfettaria predeterminata che rappresenta la remunerazione per l'insieme delle prestazioni sanitarie erogate durante il ricovero per le patologie rientranti in quella classificazione.

I criteri per la determinazione dei livelli delle tariffe sono contenuti nel D.M. del 15 aprile 1994 recante:

“Determinazione dei criteri generali per la fissazione delle tariffe delle prestazioni di assistenza specialistica, riabilitativa ed ospedaliera”, e successivamente specificati dalle linee guida 1/95 del Ministero della Sanità (Gazzetta ufficiale 29 giugno 1995, n.150)²⁴ emanati in applicazione del D.M. 14 dicembre 1994 recante “Tariffe delle prestazioni di assistenza ospedaliera”.

Le regioni e le province autonome che alla data del 1 gennaio 1995 non hanno adottato un proprio provvedimento di fissazione delle tariffe per le prestazioni di assistenza ospedaliera devono applicare le tariffe fissate con il D.M. 14 dicembre 1994²⁵. L'art. 2 del decreto individua tre categorie di prestazioni di assistenza ospedaliera in acuzie, per ognuna delle quali è prevista una apposita articolazione della struttura tariffaria al fine di tener conto delle diverse tipologie della casistica ospedaliera (allegato n. 1 alle linee

guida /95):

a prestazioni per acuti erogate in regime di degenza in cui vengono individuate due sottocategorie:

a ricovero ordinario, cioè ricoveri con durata di degenza superiore ad un giorno: si applica una tariffa forfettaria specifica per DRG di appartenenza (colonna 1, allegato 1 al D.M.). Ai ricoveri ordinari anormali per durata di degenza definiti “outlier” cioè che fanno registrare una durata di degenza superiore al “valore soglia” specificato nella colonna 3 dell'allegato 1 al D.M. si applica la tariffa forfettaria per DRG di appartenenza (colonna 1, allegato 1 al D.M.) incrementata del prodotto

²⁴ Applicazione del Decreto ministeriale 14 Dicembre 1994 relativo alle "Tariffe delle prestazioni di assistenza ospedaliera", con riferimento alla riorganizzazione della rete ospedaliera ed alle sue relazioni con i presidi e servizi extra-ospedalieri.

²⁵ In ottemperanza al principio di decentramento che domina le leggi di riforma, con il D.M. 15 aprile 1994 è stato demandato alle Regioni il compito di definire i propri nomenclatori tariffari, che costituiscono il tetto massimo dei prezzi applicabili agli scambi di prestazioni tra i soggetti accreditati, in aderenza ai criteri stabiliti a livello centrale. Art. 3 - Criteri di determinazione delle tariffe- comma 1 <<Le Regioni e le province autonome determinano le tariffe delle prestazioni da applicare nel proprio ambito territoriale.>>

fra il numero di giornate di degenza oltre il “valore soglia” e la tariffa giornaliera specifica per il DRG di appartenenza (colonna 4, allegato 1 al D.M.).²⁶

- b. ricovero di una sola giornata, cioè ricoveri la cui durata di degenza, calcolata come differenza aritmetica tra data di ricovero e data di dimissione, risulta inferiore a due giorni: si applica una tariffa forfettaria specifica per DRG di appartenenza (colonna 2 allegato 1 D.M.). Per i ricoveri di una sola giornata trasferiti ad altro istituto o caratterizzati da decesso del paziente la tariffa va raddoppiata.
- b. prestazioni in regime di ricovero diurno, definite quali episodi di ricovero in day-hospital sulla scheda nosologica di dimissione e di cui vengono individuate due sottocategorie:
 - a. i ricoveri caratterizzati da un unico accesso giornaliero ai quali si applicano le tariffe forfettarie specifiche per classe di DRG di appartenenza (allegato 2 al D.M.). Le classi di DRG specificate corrispondono alle 25 grandi categorie diagnostiche del sistema di classificazione DRG (MDC).
 - b. i ricoveri caratterizzati da un ciclo programmato di accessi giornalieri nell’ambito dello stesso episodio diagnostico e/o terapeutico ai quali si applica un rimborso pari al prodotto tra la tariffa forfettaria giornaliera specifica per classe di DRG di appartenenza (allegato 2 al D.M.) ed il numero di accessi giornalieri documentato nella scheda di dimissione ospedaliera
- c. le prestazioni di riabilitazione erogate in regime di degenza sono definite quali episodi di ricovero negli ospedali di riabilitazione oppure quali episodi di ricovero di pazienti dimessi dai reparti identificati dal codice di disciplina 56 <<recupero e riabilitazione funzionale>> o 28 <<unità spinale>> (secondo le indicazioni del Decreto ministeriale 19 marzo 1988), specificati secondo il

²⁶ I DRG individuano raggruppamenti di pazienti il cui trattamento comporta mediamente un omogeneo consumo di risorse ospedaliere. Tuttavia, come già precisato, il trattamento di pazienti con condizioni critiche particolari può comportare uno scostamento significativo nel consumo di risorse rispetto alla media significativa della categoria di appartenenza. Pertanto, a fini di equità distributiva, per tali casi viene riconosciuta una remunerazione aggiuntiva oltre alla tariffa forfettaria del DRG di appartenenza. A tal fine, per ciascun DRG è stato individuato un valore soglia (calcolato applicando ai dati relativi attraverso il flusso informativo nazionale relativo alla scheda di dimissione ospedaliera la formula non parametrica riportato nell'allegato 1B al D.M. 15 aprile 1994). Detta formula individua la durata di degenza espressa in giornate oltre la quale si applica la remunerazione aggiuntiva corrispondente al costo marginale sostenuto dall'ospedale quando il paziente superi il valore soglia del DRG di appartenenza.

sistema dei DRG, sono remunerati in base a tariffe giornaliere specifiche per le MDC identificate dai codici 1, 4, 5 e 8, corrispondenti, rispettivamente, alle malattie del sistema nervoso, dell'apparato respiratorio, dell'apparato cardiocircolatorio e del sistema muscolo-scheletrico e del tessuto connettivo²⁷,

mentre per le restanti MDC è stata individuata una tariffa giornaliera indifferenziata.

In particolare, l'allegato n° 1 alle linee guida 1/1995 recante: "Metodologia adottata per la determinazione delle tariffe delle prestazioni ospedaliere", fornisce una spiegazione più chiara della metodologia di calcolo, specificandone le modalità seguite per i ricoveri ordinari, i day-hospital e i ricoveri riabilitativi.

Le tariffe dei ricoveri ordinari sono state determinate suddividendo il costo di produzione specifico per DRG, al netto della quota imputabile ai casi di durata di un giorno ed alla quota di attività eccedente il valore soglia, per il numero di casi di durata superiore ad un giorno attribuito allo stesso DRG. Dunque, il calcolo delle tariffe da corrispondere nella regolazione degli scambi di prestazioni erogate in regime di ricovero ordinario avviene su base forfettaria all'interno di un valore soglia oltre il quale alla remunerazione forfettaria viene aggiunto un valore incrementale pro die per ogni giornata di degenza aggiuntiva corrispondente al costo marginale sostenuto dall'ospedale stimato pari al 60% del costo medio della giornata di degenza specifico per DRG (colonna 4 allegato 1 D.M.).

La tariffa per i ricoveri di una giornata è una tariffa forfettaria determinata in misura pari all'80 % del costo medio della giornata di degenza specifico per DRG, calcolato suddividendo il costo totale specifico per DRG per il numero totale di giornate di degenza attribuite a ciascun DRG. L'abbattimento del 20% è finalizzato a disincentivare il ricorso a tale modalità di erogazione dell'attività ospedaliera.

La tariffa giornaliera dei ricoveri nei reparti di lungodegenza è stata determinata identificando il più basso tra i costi medi della giornata di degenza specifici per DRG, sulla base dell'assunzione che il costo del trattamento nei reparti di lungodegenza rappresenti la modalità di trattamento ospedaliero meno costosa.

Le tariffe relative alle prestazioni di ricovero diurno di carattere medico, diagnostico e/o terapeutico, corrispondono alla tariffa giornaliera specifica per classe di DRG di

²⁷ Le quattro Grandi categorie diagnostiche per le quali sono state indicate tariffe giornaliere specifiche corrispondono alle attività riabilitative evidenziate come prioritarie nel Piano sanitario nazionale 1994-1996 (capitolo

4.C. "Attività di riabilitazione") ed includono i DRG maggiormente rappresentati nei reparti di riabilitazione degli ospedali italiani.

appartenenza rivalutata nella misura indicativa media del 20% e andranno applicate a ciascuna giornata di presenza in day-hospital, che andrà registrata singolarmente nella scheda di dimissione ospedaliera.

Mentre, le tariffe relative alle prestazioni di ricovero diurno di carattere chirurgico (day- surgery) saranno definite sulla base di "pacchetti" predefiniti di trattamento che comprendono sia gli esami e le visite pre-operatorie, sia l'intervento chirurgico, sia i controlli post-operatori, indipendentemente dall'effettivo numero di accessi. Le relative tariffe saranno determinate nella misura indicativa media del 75% della corrispondente tariffa per ricovero ordinario, specifica per DRG.

Mentre per i ricoveri in day-hospital caratterizzati da un ciclo di accessi, la remunerazione da corrispondere è pari al prodotto tra la tariffa giornaliera specifica per classe di DRG ed il numero di accessi giornalieri documentati nella scheda di dimissione ospedaliera.

Per le prestazioni di riabilitazione ospedaliera di lungodegenza, definite quali episodi di ricovero negli ospedali di riabilitazione la determinazione della tariffa è avvenuta sulla base del costo medio di produzione per MDC: è stato individuato il costo medio della giornata di degenza specifico per MDC relativamente a ciascuna delle quattro MDC caratterizzate da una significativa numerosità di casi (>1.000 casi), mentre è stato calcolato un unico costo medio relativamente all'insieme delle restanti MDC. La tariffa associata a singoli episodi di ricovero sarà pari al prodotto tra la tariffa giornaliera prevista ed il numero di giornate di degenza. Al fine di evitare comportamenti opportunistici, evidenziabili nell'incentivo a prolungare la durata della degenza

riabilitativa, il disposto normativo ha previsto una durata massima della degenza di 60 giorni, oltre la quale il rimborso giornaliero corrisposto è abbattuto del 40%²⁸.

A seguire riportiamo due esempi di come avviene il calcolo della tariffa associata a ricovero ordinario (fig. 4) ed il calcolo della tariffa associata ad un DRG outlier (fig.5).

²⁸ Tale limite di durata non si applica alle strutture di alta specialità destinate alla riabilitazione specialistica di grande complessità e lunga durata, previste dal Decreto ministeriale 29 gennaio 1992.

Figura 4- Esempio di calcolo tariffa associata a ricovero ordinario

DRG: 222
MDC: 8
Tipo: chirurgico
Descrizione: interventi sul ginocchio senza complicanze
Tariffa forfetaria: 5329
Valore soglia: 21
Incremento pro-die: 354
Durata della degenza: 15 giorni
Giorni di degenza oltre soglia: 0
Tariffa corrisposta: 5329

Fonte: Marinò L, Dinamiche competitive ed equilibrio economico nelle aziende sanitarie pag.161.

Nota: i valori sono tratti dal tariffario nazionale, come adeguato dal decreto 30 Giugno 1997. (Valori espressi in migliaia di Lire)

FIGURA 5 – Esempio di calcolo tariffa associata a DRG outlier

DRG 182
MDC: 6
Tipo: medico
Descrizione: esofagite, gastroenterite e miscellanea di malattie dell'apparato digerente, età maggiore di 17 anni, con complicanze
Tariffa forfetaria: 4826
Valore soglia: 31
Incremento pro-die: 291
Durata della degenza: 35 giorni
Giorni di degenza oltre soglia: 4
Tariffa corrisposta: $4.826 + (291 \times 4) = 5990$

Fonte: Marinò L, Dinamiche competitive ed equilibrio economico nelle aziende sanitarie pag.161.

Nota: i valori sono tratti dal tariffario nazionale, come adeguato dal decreto 30 Giugno 1997. (Valori espressi in migliaia di Lire)

Da notare che l'utilizzo di un unico tariffario nazionale, a causa delle modalità di calcolo delle tariffe stesse, imporrebbe alle Regioni il rispetto di uno standard di

efficienza che, in alcune realtà, potrebbe non essere espressivo delle condizioni operative delle aziende, ovvero dell'efficienza media delle aziende operanti sul territorio regionale. In particolare risulterebbero svantaggiate le Regioni nelle quali il livello di efficienza media delle aziende sanitarie è superiore agli standard contenuti nelle tariffe ministeriali. Tuttavia, in assenza di uno specifico provvedimento regionale, si applicano le tariffe nazionali di riferimento pubblicate con il decreto del 14 dicembre 1994 n.169²⁹ che rappresentano in ogni caso il tetto imposto alle tariffe massime che possono essere definite dalle singole Regioni.

Il disposto del D.M. 15 aprile 1994 inoltre prevede che le tariffe vengano calcolate dalle Regioni sulla base dei costi standard di produzione rilevati su un campione di soggetti pubblici e privati preventivamente selezionati secondo criteri di efficienza ed efficacia. Il legislatore ha inoltre previsto l'implementazione del concetto di costo pieno di produzione³⁰ comprensivo pertanto delle componenti di costo dirette e di quote di costi comuni di reparto e di struttura, lasciando tuttavia alle Regioni la scelta effettiva, ed ultima, sull'opportunità o meno di includere la quota dei costi relativi: alla ricerca, alla formazione...

Il D.M. all'art. 3 comma 5 ha previsto che, in fase di prima applicazione del presente decreto, ai fini del calcolo del costo standard di produzione delle prestazioni di cui all'art. 2, le Regioni e le province autonome possono limitare la rilevazione dei costi ad un campione di prestazioni e che, al fine di stimare i costi standard di produzione delle prestazioni non comprese nel campione, possono utilizzare il sistema di pesi relativi riportato nell'allegato 1 A. I "pesi relativi" sono capaci di esprimere la maggiore onerosità relativa di ogni DRG rispetto al costo di un ricovero medio: le tariffe esprimono il rapporto tra valore economico del punto DRG e peso relativo.

La metodologia adottata per la determinazione delle tariffe delle prestazioni di assistenza ospedaliera contenute nel D.M. 14 dicembre 1994, è stata quella di

²⁹ Le tariffe nazionali per le prestazioni di assistenza ospedaliera per acuti erogate in regime di ricovero ordinario e diurno contenute nel D.M. 14 dicembre 1994 n. 169 sono state aggiornate dal D.M. 30 giugno 1997 recante "Le tariffe di prestazioni di assistenza ospedaliera" trasformandole però in tariffe di riferimento.

³⁰ Le componenti di costo da considerare per il calcolo del costo standard di produzione delle prestazioni sono le seguenti:

- costo del personale direttamente impiegato;
- costo dei materiali consumati;
- costo delle apparecchiature utilizzate quale manutenzione e ammortamento, proporzionato ad un tasso di utilizzo predeterminato a livello regionale;
- costi generali dell'unità produttiva della prestazione non direttamente utilizzati nella produzione della singola prestazione ossia il costo dei fattori di produzione attribuiti all'unità produttiva ma non direttamente utilizzati nella produzione della singola prestazione, distribuiti proporzionalmente tra tutte le prestazioni da questa prodotte.

individuare, nell'ambito degli ospedali partecipanti al programma nazionale ROD, otto istituti di cura che dispongono della contabilità per centri di costo cosicché da osservare i dati relativi ai costi totali depurati della quota attribuita alle attività erogate in regime ambulatoriale e ripartirli per singolo DRG sulla base di specifici algoritmi che permettono di stimare il costo di produzione di ciascun DRG. Tale costo rappresenta la somma dei costi relativi di tutte le singole prestazioni (diagnostiche, chirurgiche, anestesiolgiche, riabilitative, etc.) mediamente erogate ai pazienti attribuiti a ciascun DRG nel corso dei rispettivi episodi di ricovero.³¹

La definizione di tariffe sulla base dei costi standard di produzione crea un incentivo verso il perseguimento di livelli di efficienza e quindi verso la tendenziale standardizzazione degli iter diagnostico terapeutici e delle attività di supporto nei quali si estrinsecano i processi di produzione. Le prestazioni erogate a costi superiori rispetto ai rimborsi tariffari causano, in dipendenza dei volumi di prestazioni erogate, più o meno evidenti zone di disequilibrio economico.

La tariffa tende a remunerare il costo delle prestazioni offerte durante il ricovero a prescindere dalla durata del ricovero: le tariffe sono fissate cioè in via prospettica da parte dell'istituzione pubblica (Ministero della Sanità/Regione) e sono perciò indipendenti dai costi specifici di produzione di servizi sanitari delle singole strutture ospedaliere. Con tale sistema di remunerazione, i fornitori di prestazioni vengono remunerati in relazione all'attività sanitarie effettivamente svolta a beneficio degli assistiti. I fornitori di prestazioni sanitarie si distinguono in:

- fornitori interni: ospedali con responsabilità economica finanziaria gestiti direttamente dalle ASL;
- fornitori esterni, a loro volta suddivisi tra: ospedali con responsabilità economico finanziaria facenti capo ad altre ASL della Regione; Aziende Ospedaliere e altri ospedali pubblici autonomi della Regione; ospedali privati ubicati nella Regione e fuori Regione.

Il D.Lgs. 502/92 attribuisce al cittadino la piena libertà di scelta delle strutture, pubbliche o private, presso le quali soddisfare i propri bisogni assistenziali, per cui egli può rivolgersi a quelle che più incontrano il suo favore. Si possono creare, sia a livello

³¹ Appare opportuno sottolineare che, poiché la metodologia seguita ha consentito di individuare il costo di produzione di ciascun DRG, non è stato utilizzato il sistema dei pesi relativi indicato nel D.M. 15 aprile 1994 quale possibile strumento per la stima dei costi di produzione di tutti i DRG sulla base dei costi rilevati relativamente ad un campione di DRG, conseguentemente, le proporzioni riscontrabili tra le tariffe riportate nel Decreto ministeriale 14 dicembre 1994 non corrispondono ai pesi relativi riportati nell'allegato 1 al Decreto ministeriale 15 aprile 1994.

regionale che a livello di singola ASL, evenienze di cittadini residenti in un ambito territoriale che usufruiscono di prestazioni in una diversa zona geografica. Tali situazioni possono comportare proventi o oneri a carico dell'Azienda Sanitaria Locale e della Regione, a seconda se si tratta di mobilità attiva o passiva. In particolare si ha:

- mobilità passiva extra regionale: quando un cittadino utente, residente della Regione in oggetto, riceve una prestazione presso una struttura sanitaria avente sede in una Regione differente;
- mobilità attiva extra regionale: quando un cittadino utente, residente in una Regione diversa, riceve una prestazione presso una struttura della Regione in oggetto;
- mobilità passiva intra regionale: quando un cittadino utente, con residenza nel territorio dell'ASL in oggetto, riceve una prestazione presso una struttura sanitaria di una ASL differente ma della stessa Regione;
- mobilità attiva intra regionale: quando un cittadino utente, residente in un'ASL diversa da quella in oggetto ma all'interno della stessa Regione, riceve una prestazione presso una struttura dell'ASL in oggetto.

La somma algebrica tra valore delle prestazioni vendute e il valore delle prestazioni acquistate è nota in ambito sanitario come saldo della mobilità. Di conseguenza, per tali prestazioni si rende indispensabile un sistema di compensazione, sia a livello nazionale per quanto riguarda ogni singola Regione, sia a livello regionale per quanto riguarda ogni singola ASL che si realizza attraverso la valorizzazione delle prestazioni erogate in base ai tariffari adottati a livello regionale.

Perciò, tra le fonti finanziarie delle ASL vi troveremo anche le entrate legate ai ricavi derivanti dalla cessione di servizi alle altre strutture del SSN regolati su base di tariffari regionali.

Ciò dovrebbe operare da stimolo per l'azienda sanitaria attivando un meccanismo competitivo in grado di indurre una maggiore qualità delle prestazioni al fine di scongiurare l'emigrazione sanitaria verso altre strutture e al fine di attrarre parte della domanda sanitaria esterna. La capacità di attrarre utenza attraverso l'erogazione di prestazioni di qualità favorisce la mobilità sanitaria attiva determinando un maggior afflusso di risorse finanziarie.

In sintesi, è possibile affermare che i sistemi di finanziamento basati sulla remunerazione della singola prestazione producono una spinta verso l'aumento del volume delle attività ed il contenimento dei costi unitari al di sotto del livello tariffario stabilito. Ciò comporta un rilevante incentivo sia verso il miglioramento dei livelli di

efficienza operativa che, nella qualità e tempestività dei servizi offerti, comportando tuttavia il rischio di un aumento indiscriminato dei costi complessivi e della frequenza delle prestazioni inappropriate.

L'incremento del livello di attività espresso dal numero di ricoveri, ovvero del numero di casi trattati tariffari, è spiegato dall'effetto combinato prodotto dalla struttura tariffaria e dalla struttura dei costi delle aziende erogatrici. Poiché infatti, la remunerazione è proporzionale al numero dei casi trattati, nella circostanza in cui esista un margine positivo tra tariffe unitarie e costi unitari di produzione, diventa economicamente conveniente aumentare il livello di attività, cioè il numero di casi trattati. In questa circostanza infatti, l'incremento dell'attività di produzione determinerà una riduzione dell'incidenza unitaria percentuale dei costi fissi sull'unità di prestazione ed una conseguente diminuzione del costo medio di produzione.

La logica economica del profitto applicata alla gestione delle aziende sanitarie può produrre scelte orientate a privilegiare le prestazioni più redditizie, che presentano più elevati margini di contribuzione rispetto ad alcune più necessarie ma caratterizzate da bassi livelli delle attività; il che è indubbiamente frutto di comportamenti eticamente discutibili. L'exasperazione della logica economica, in altre parole, può produrre comportamenti distorsivi che, in alcune circostanze, si realizzano a danno dei livelli qualitativi dei servizi offerti e, in definitiva, a danno dei pazienti.

In base all'esperienza maturata negli Stati Uniti, la letteratura ha individuato diverse conseguenze negative associate al finanziamento a prestazione, tra cui di seguito le più diffuse:

- I. la precoce dimissione del paziente ed il suo successivo ricovero, cosiddetto *umbundling* del DRG, ottenuta attraverso lo spiazzamento del profilo di cura e finalizzata all'incrementi improprio del numero dei ricoveri³²;
- II. il ricovero di pazienti curabili ambulatorialmente: DRG *shifting*, tecnica che sottintende un ricovero inappropriato;
- III. l'effettuazione di interventi chirurgici non strettamente necessari, da cui consegue l'attribuzione dell'episodio di ricovero ad una classe più remunerativa;
- IV. il rifiuto o trasferimento ad altra struttura di pazienti con condizioni cliniche particolarmente gravi, che richiedono un consumo di risorse maggiori a parità di

³² L'applicazione di una tariffa forfettaria comporta che la remunerazione corrisposta non varia all'interno del valore soglia di degenza e ciò crea negli operatori un incentivo determinante verso il contenimento della degenza stessa per gli effetti economici positivi determinati dall'ampliamento del margine tra tariffe costi di erogazione.

rimborso o, alternativamente, la selezione all'interno della casistica, dei pazienti meno gravi i cui trattamenti generano costi mediamente inferiore alla tariffa predefinita: DRG *dumping*;

- V. la riduzione del livello qualitativo medio delle prestazioni erogate, attraverso protocolli diagnostico-terapeutici poco flessibili oppure attraverso la riduzione delle giornate di degenza;
- VI. l'aumento della qualità delle prestazioni erogate ai pazienti più remunerativi nell'ambito di una medesima categoria diagnostica: *cream-skimming*;
- VII. la falsificazione dei codici e della scheda nosologica al fine di assegnare i pazienti a DRGs più remunerativi, che garantiscono quindi un margine maggiore tra costi e tariffa: DRG *creep*;
- VIII. La specializzazione su alcuni DRGs per i quali si possiede un know-how che permette di ottenere la massima differenza tra costi e tariffe.

Per arginare il fenomeno dei comportamenti opportunistici collegati al finanziamento a tariffa, le Regioni hanno puntato su quattro tipologie di azioni di governo combinandole tra loro in base alle esigenze del contesto regionale:

- I. incentivazione dei regimi alternativi al ricovero ordinario quali day-hospital, day-surgery e prestazioni ambulatoriali, per alcuni specifici DRG attraverso il riconoscimento di tariffe incrementate;
- II. individuazione di valori soglia per DRG a elevato rischio di inappropriatezza³³ al di sopra dei quali le tariffe subiscono decrementi;
- III. controllo sui ricoveri ripetuti, riconoscendo un peso inferiore qualora un paziente venga ricoverato più volte presso la stessa struttura durante un arco temporale limitato;
- IV. attivazione di nuclei operativi di controllo a livello regionale e o aziendale con compiti specifici di controllo della qualità e appropriatezza delle prestazioni (per esempio controllo DRG pur remunerativi, casi con degenza anomala o ricoveri ripetuti).

³³ Ai sensi del D.P.C.M. 30 novembre 2001, Allegato 2c, LEA.

Le regole del “quasi-mercato”

La più importante innovazione del D.lgs 502 del 1992 riguarda il modello di erogazione delle prestazioni finalizzato ad un innalzamento dei livelli di efficienza ed efficacia attraverso l'introduzione di logiche di mercato e nuove relazioni tra pubblico e privato a livello di aziende sanitarie³⁴.

Il legislatore ha introdotto di fatto un sistema di concorrenza tra erogatori di prestazioni sanitarie, sia pubblici che privati, abolendo l'istituto del convenzionamento³⁵ e autorizzando il cittadino-paziente a scegliere liberamente qualsiasi erogatore presente sul mercato, purché dotato dei requisiti minimi per poter intrattenere rapporti con il

Servizio Sanitario Nazionale. In effetti, con il D. Lgs. n. 502/1992 tali rapporti cessano di essere disciplinati da un rapporto convenzionale per essere regolati, invece, secondo il meccanismo del c.d.

accreditamento istituzionale, introdotto dall'art. 7 del D.Lgs. 517 del 1993³⁶, fondato sulla modalità di pagamento a prestazione e sull'adozione del

sistema di verifica della qualità delle attività svolte e delle prestazioni erogate.

Nella previsione del citato D.Lgs. n. 502/92 sia originario, che come successivamente modificato ed integrato dal D.Lgs. n. 517/93 e dalla L. 724/94 l'accreditamento viene pensato e configurato dal Legislatore, come un vero e proprio diritto, da riconoscersi a tutte le strutture in possesso di quei requisiti minimi rispondenti ai criteri fissati nell'atto di indirizzo e coordinamento, adottato secondo i dettami contenuti nell'art. 8, comma 4, D.Lgs n. 502/92.

In altri termini, con l'accreditamento, o meglio con il riconoscimento dell'accreditamento, il Legislatore intende assicurare e garantire sia la serietà delle

³⁴ Le aziende sanitarie pubbliche italiane, come noto, si dividono in due categorie fondamentali: le Aziende Sanitarie Locali e quelle Ospedaliere.

³⁵ I rapporti esistenti tra le USL e le strutture private erano regolati fino a quel momento da apposite convenzioni, così come previsto dall'art. 44 della L.833/78. Il sistema del convenzionamento si realizza tra amministrazione pubblica competente e soggetto privato quando il pubblico riconosce di non poter far fronte alla domanda di servizi e quindi si rivolge al privato per l'erogazione delle prestazioni. In questa circostanza, il pagante delle prestazioni è il pubblico che controlla, attraverso vari meccanismi la domanda e anche l'offerta. In particolare, la convenzione è concessa soltanto ad alcune strutture in diretto riferimento alle necessità riscontrate e il prezzo per ciascuna prestazione è definito da un tariffario nazionale.

³⁶ <<...le Regioni e le Unità Sanitarie Locali per quanto di propria competenza adottano i provvedimenti necessari per l'instaurazione di nuovi rapporti previsti dal presente decreto fondati sul criterio dell'accreditamento delle istituzioni, sulla modalità di pagamento a prestazione e sull'adozione del sistema di verifica e revisione della qualità delle attività svolte e delle prestazioni erogate.>> Art. 8, comma 7, D.Lgs. 502 del 1992 come integrato dal D.Lgs. 517 del 1993.

strutture private che, in concorrenza con quelle pubbliche, agiscono per conto del Servizio Sanitario Nazionale, sia la qualità delle prestazioni rese.

In questo momento storico l'accreditamento si sovrappone, o meglio, coincide di fatto con l'"autorizzazione" all'esercizio dell'attività sanitaria, poiché i requisiti richiesti per entrambi gli istituti sono gli stessi, e, di conseguenza, il loro possesso è sufficiente per svolgere l'attività sanitaria per conto del S.S.N.

A fronte di questo diritto, dunque, la P.A., è titolare di una discrezionalità meramente tecnica nel riconoscerlo o meno.

Questo sistema, così aperto all'ingresso di nuovi soggetti nell'ambito delle attività sanitarie, ha subito un primo ridimensionamento a seguito dell'emanazione del D.P.R.

14 gennaio 1997, con il quale dando attuazione, appunto, all'atto di indirizzo e coordinamento previsto dall'art. 8, comma 4, D.Lgs n. 502/92 sono stati individuati i requisiti strutturali, tecnologici e organizzativi minimi richiesti per intrattenere rapporti con il Servizio Sanitario Nazionale da parte delle strutture pubbliche e private. Il citato DPR ha effettuato un rinvio ai regolamenti regionali per la definizione di standard qualitativi, che costituiscono ulteriori requisiti per l'accreditamento, unitamente alla funzionalità dei soggetti nell'erogazione delle livelli uniformi di assistenza e nel perseguimento degli obiettivi di diagnosi, cura e riabilitazione contenute nel Piano Sanitario Nazionale e nei Piani Sanitari Regionali.

Alle Regioni è demandato il compito di verificare l'esistenza dei requisiti al fine della concessione, di controllarne periodicamente la persistenza, nonché di revocare l'accreditamento nei casi in cui ne venga accertata l'assenza.

Con l'adozione di questo atto inizia a chiarirsi il fatto che autorizzazione ed accreditamento sono atti distinti e, precisamente che, mentre "l'autorizzazione" costituisce il presupposto indispensabile per potere esercitare un'attività sanitaria, "l'accreditamento" è quel *quid pluris* rispetto all'autorizzazione che consente, non solo di esercitare un'attività sanitaria ma di agire per conto del S.S.N., e che può essere riconosciuto solo a seguito del comprovato possesso di requisiti ulteriori rispetto a quelli necessari per l'autorizzazione.

L'art. 2, comma 5, lett. a) del citato D.P.R., individua, poi, in maniera precisa la funzione teleologica dell'accreditamento, il quale si dice deve essere "funzionale alle scelte di programmazione regionale".

Infatti, la Regione è tenuta ad individuare, attraverso l'adozione di piani preventivi, le quantità di prestazioni erogabili nel rispetto di un tetto di spesa massimo e la possibilità

di accreditare nuove strutture è subordinata, quindi, alle scelte programmatiche correlate all'effettivo fabbisogno assistenziale.

Volendo adesso descrivere i principali contenuti della competizione tra le aziende sanitarie, possiamo affermare che la teoria del mercato nel campo sanitario è fondata principalmente sull'individuazione degli elementi e delle regole di seguito elencati:

- creazione di un quasi mercato contendibile: la creazione di un sistema di mercato è funzionale al raggiungimento di adeguati livelli di efficienza e di qualità delle prestazioni, cioè ad ottenere quei benefici che solo i meccanismi di mercato, attraverso la competizione sono in grado di sollecitare. La <<aziendalizzazione>> delle unità sanitarie è in ultima analisi leggibile come l'introduzione di regole e meccanismi che cercano di assimilare il funzionamento del settore sanitario a quello del mercato, tenendo presente le profonde differenze che distinguono il libero mercato e la competizione regolata nella produzione di beni e servizi privati.

Per questo motivo è preferibile parlare di un quasi mercato piuttosto che di mercato³⁷. Il meccanismo della competizione è innescato dalla facoltà attribuita al cittadino di scegliere liberamente le strutture curative a cui rivolgersi per soddisfare il proprio bisogno di salute: distretti territoriali e presidi ospedalieri della ASL di

cui è assistito, distretti territoriali e presidi ospedalieri di altre ASL della propria Regione o di altre Regioni, Aziende Ospedaliere, strutture accreditate con il Servizio Sanitario Nazionale, strutture non accreditate con il Servizio Sanitario Nazionale.

- Introduzione del sistema di finanziamento a prestazione nel quale i flussi di finanziamento generati dalle aziende sono commisurati all'entità dei volumi di erogazione dei servizi e pertanto al livello della domanda piuttosto che a quello dell'offerta³⁸. Il finanziamento a prestazione è inoltre l'unica via percorribile per

³⁷ La teoria del mercato in campo sanitario è fondata sull'introduzione di alcuni meccanismi basilari diretti a creare, più che un vero e proprio mercato, le condizioni istituzionali idonee a sviluppare comportamenti competitivi nei soggetti da cui, naturalmente, dipende un tendenziale innalzamento dei livelli di efficienza ed efficacia delle prestazioni. È questo uno scenario di quasi mercato, cioè un contesto competitivo nel quale i meccanismi di mercato, naturalmente assenti per circostanze di *market failure*, vengono ricostruiti al fine di sostituire alla regolamentazione di tipo tradizionale una struttura di incentivi in grado di influenzare i comportamenti dei produttori e dei consumatori e di orientarli verso l'ottenimento di condizioni di efficienza e di efficacia più elevate. Marinò L., Dinamiche competitive ed equilibrio economico nelle aziende sanitarie pag. 104

³⁸ <<Il sistema di finanziamento a prestazione rappresenta, quindi, insieme alle norme inerenti l'accreditamento, la base di regolazione delle transazioni tra i soggetti del SSN. Il ribaltamento della forma di finanziamento per fatto di produzione con quella del corrispettivo predeterminato a fronte delle prestazioni rese (tariffa), in presenza della libera scelta del cittadino delle strutture pubbliche o private (convenzionate), dell'obbligo del mantenimento dell'equilibrio aziendale, e delle rispetto dei livelli di qualità prescritti, delinea la strada obbligata verso una gestione aziendale

accrescere l'autonomia finanziaria di ASL e ospedali, intesa come capacità di generare risorse finanziarie autonomamente. In un'arena competitiva nella quale le unità economiche hanno un sistema di ricavi ed un flusso di finanziamento correlato ai volumi di attività, le fonti del vantaggio competitivo risiedono in primo luogo nella capacità di attrarre prestazioni, sollecitando quindi principalmente la leva strategica della qualità dei servizi.

- Introduzione di sistemi di tariffazione delle prestazioni, cioè dei prezzi politici che regolano le transazioni sul mercato delle prestazioni effettuate dagli attori del sistema competitivo. L'acquisto e la cessione di prestazione in altre parole avviene sulla base dei corrispettivi predeterminati (le tariffe) a livello nazionale e regionale, che rappresentano l'elemento regolatore dello scambio e pongono un limite di riferimento ai costi di erogazione, provocando un incentivo rilevante al raggiungimento di condizioni di efficienza. Le tariffe di scambio delle prestazioni spostano il focus strategico e gestionale sulla capacità di erogare prestazioni di qualità adeguata e a costi contenuti entro limiti dettati dalle tariffe stesse.
- Responsabilità economica della tecnostruttura manageriale: sposta il focus del controllo pubblico sul raggiungimento di adeguati livelli di equilibrio economico. L'obbligo del pareggio di bilancio, che si sostanzia di fatto nell'imposizione che il complesso dei costi non possa essere superiore al complesso dei ricavi, costituisce da un lato un fondamentale incentivo verso il recupero di efficienza, di efficacia ed economicità e, dall'altro introduce un ulteriore meccanismo competitivo nelle unità sanitarie. Nel settore sanitario, in cui meccanismi di mercato sono riprodotti, il rischio di sostituzione sofferto dalla compagine manageriale dovrebbe in teoria simulare gli effetti del fallimento che nel libero mercato è normalmente ritenuto il principale incentivo per un comportamento manageriale efficace, cioè teso al raggiungimento di adeguati condizioni di equilibrio economico. Si sottolinea in quest'ambito come i motivi della risoluzione del contratto per i Direttori Generali siano i casi di grave disavanzo o l'assenza di principi di buon andamento gestionale, mentre per le Aziende Ospedaliere, il mancato rispetto del pareggio di bilancio, ovvero la presenza dei disavanzi di gestione non giustificati, conducono al commissariamento dell'azienda da parte della Regione e alla perdita dell'autonomia, attraverso l'accorpamento ad una ASL. La responsabilizzazione sui

fondata sui criteri manageriali ed in particolare sull'economicità e sulla qualità dei servizi.>> Cfr. Achard P.O., economia e organizzazione delle imprese sanitarie, Milano, Angeli,1999, pag.56.

risultati in termini economici crea, in altre parole, il necessario presupposto per orientare il modello decisionale del management aziendale verso il modello di gestione che il soggetto economico, cioè lo Stato e le Regioni, ha definito introducendo la dimensione dell'equilibrio economico prospettico come dimensione basilare per valutare la capacità di governo della tecnostruttura.

Le scelte regionali sui modelli di erogazione dell'assistenza sanitaria

I decreti legislativi 502/92 e 517/93 non descrivono un modello organizzativo unico da applicare su scala nazionale, ma delineano un quadro generale che permette alle Regioni di individuare il sistema più adatto al proprio territorio. Ciò crea i presupposti per una sorta di servizio sanitario <<federale>>.

A questo proposito gli schemi di competizione a livello regionale sono riconducibili a tre principali modelli, ognuno dei quali si caratterizza per le scelte differenti in merito all'erogazione dei servizi sanitari, le quali si sostanziano in forme distinte di regolamentazione e di competizione amministrata:

1. Modello *ASL terzo pagatore* detto anche “Modello Lombardo³⁹”: si perviene ad una piena separazione delle funzioni di finanziamento da quelle di acquisto attraverso lo scorporo di tutti i presidi ospedalieri dalle ASL, accreditando in modo oggettivo tutte le strutture ospedaliere pubbliche e private presenti sul territorio regionale e sancendo la piena libertà di scelta dei pazienti. Gli erogatori pubblici e privati accreditati competono tra di loro per accrescere le quote di mercato e sono remunerati a tariffa dalla ASL che esercita il ruolo di terzo pagatore.

La modalità prioritaria attraverso la quale le ASL assolvono alla loro funzione istituzionale di tutela della salute dei cittadini, garantendo i livelli di assistenza definiti della programmazione sanitaria, consiste nella definizione di accordi contrattuali con i soggetti erogatori⁴⁰ (funzione di Fundholder). Con questo modello

l'azienda sanitaria gestisce, mentre gli ospedali, pubblici o privati, e le strutture di

³⁹ La Lombardia, con legge regionale di riordino del SSN n.31 dell' 11 luglio 1997, ha sostanzialmente adottato questo modello.

⁴⁰ <<Le ASL tutelano la salute dei cittadini garantendo i livelli di assistenza definiti della programmazione sanitaria nazionale e regionale a tutti coloro che ne hanno titolo, anche se residenti in ambiti territoriali diversi dalla Regione. Le ASL assicurano tali livelli principalmente attraverso l'attivazione con i soggetti erogatori pubblici o privati degli accordi previsti dall'art. 8 comma 5 dei decreti di riordino>> Regione Lombardia, Legge Regionale, 11 luglio 1997 n. 31 art. 2 comma 4.

analisi, erogano il servizio. La Regione stabilisce l'accreditamento degli erogatori del servizio, le tariffe delle prestazioni e i criteri della loro erogazione.

L'andamento della spesa sanitaria diventa il prodotto delle scelte della domanda ed il controllo della spesa ospedaliera avviene attraverso l'imposizione di un tetto regionale o provinciale sul volume delle prestazioni erogate dai produttori. Tra gli svantaggi di questo schema vengono sottolineate le limitate possibilità di programmare l'offerta complessiva proveniente da una moltitudine di soggetti erogatori e da una possibile crescita del settore privato, più flessibile e quindi relativamente facilitato rispetto alle strutture pubbliche, almeno nella fase iniziale.

2. Modello *ASL sponsor*: in questo modello aumenta il grado di regolamentazione della concorrenza, poiché la ASL, agendo per conto dei propri assistiti, seleziona sul mercato le strutture ospedaliere pubbliche e private che offrono una migliore combinazione prezzo qualità e con queste conclude contratti sulla base di tariffe negoziate. La libertà di scelta dei pazienti è limitata ai fornitori preventivamente selezionati attraverso contratti. La concorrenza tra gli erogatori si mantiene comunque sostenuta, considerata l'intenzione di ottenere, alla scadenza, la riconferma del rapporto. L'accREDITAMENTO è lo strumento per limitare la presenza di produttori nel mercato dei servizi sanitari ad un numero compatibile con gli obiettivi stabiliti nel piano regionale.
3. Modello *USL programmatore* noto anche come "Modello Toscano": il modello in questione è costituito dalle Aziende Sanitarie Locali che assolvono ad una duplice funzione: quella di finanziatrici che annualmente negoziano i programmi di attività con i propri presidi, le Aziende Ospedaliere e le altre strutture accreditate, e quella di erogatrici limitatamente ai servizi che riguardano l'assistenza di primo livello. Lo schema proposto è quello che ricalca maggiormente il disposto normativo nazionale, nel quale cioè le aziende ospedaliere autonome costituiscono una scelta in definitiva residuale, effettuata in base alla presenza dei requisiti che definiscono i presidi ospedalieri di <<rilievo nazionale>> e di <<alta specializzazione>>. In questo modello di erogazione alle ASL è assegnata la funzione assistenziale di primo livello, mentre in linea teorica le aziende ospedaliere autonome, proprio per le caratteristiche utilizzate per definirle, dovrebbero erogare principalmente prestazioni di secondo livello, cioè di alta specialità. In questo modello emerge in maniera più evidente il ruolo regolatore svolto dalla Regione attraverso l'imposizione dei vincoli nei processi di erogazione tesi a limitare la concorrenza

tra i soggetti accreditati: la Regione costituisce le aziende ospedaliere sulla base dei requisiti di rilievo nazionale e di alta specializzazione, stabilisce che i soggetti pubblici possono negoziare contratti di fornitura a livello regionale, mentre i soggetti privati accreditati hanno un ruolo principalmente integrativo dell'offerta. La regolamentazione della concorrenza e il controllo della spesa viene perseguita attraverso gli accordi "d'area vasta", che rappresentano la dimensione operativa interaziendale attraverso la quale viene garantito il miglior coordinamento e la programmazione delle attività svolte dalle ASL e dalle Aziende Ospedaliere per quanto concerne la programmazione, l'organizzazione e la gestione dei servizi, intendendo per area vasta la dimensione operativa di scala interaziendale

individuata come ottimale per gli atti di concertazione⁴¹. Le principali critiche risiedono, oltre che nei possibili effetti negativi causati dalla commistione di ruoli tra pagatori/finanziatori ed erogatori di prestazioni, nel forse eccessivo centralismo regionale del sistema e nella carenza di incentivi adeguati al perseguimento di elevati livelli qualitativi.

I tre modelli sinteticamente spiegati offrono una chiave di lettura della riforma sanitaria italiana dalla quale, pur nelle incontestabili diversità esistenti tra le Regioni, emerge l'importanza della contrattazione che ha la finalità basilare di disciplinare e regolamentare la concorrenza tra le unità sanitarie e, in definitiva, di controllare la spesa pubblica in materia, che in un regime di libera concorrenza e in presenza di un sistema

di finanziamento a prestazione tenderebbe a lievitare a causa di comportamenti opportunistici attuati da soggetti dell'arena competitiva⁴².

In altre parole, la definizione di contratti di fornitura per l'erogazione di prestazioni nei quali siano specificate la quantità e le tipologie di prestazioni, gli standard qualitativi di riferimento, la remunerazione corrisposta, hanno la finalità di fissare le regole della

⁴¹ <<Le aziende unità sanitarie locali e le aziende ospedaliere concorrono nella specificità del proprio ruolo e dei compiti di ciascuna al perseguimento degli obiettivi della programmazione sanitaria regionale. A questo fine la Regione promuove iniziative di concertazione di area vasta attinenti la programmazione, l'organizzazione e la gestione dei servizi>> Regione Toscana, Legge Regionale n. 22, 8 marzo 2000, art. 11, comma 1.

⁴² "Legge di Roamer":<<un letto disponibile è un letto occupato>>. Con questo assunto si vuole indicare la capacità di sfruttamento della domanda da parte dei medici o, in altri termini, il fatto che i medici in virtù delle maggiori informazioni che dispongono rispetto ai pazienti, possono indurre la domanda. La rigidità nell'offerta di medici, il loro potere informativo, uniti alla difficoltà di definire l'efficacia dei farmaci e dei trattamenti diagnostici terapeutici, rendono possibili fenomeni di sfruttamento del consumatore. I medici di base del modello italiano fungono da

<<ordinatori della spesa sanitaria>>, nel senso che dalle loro prescrizioni dipende l'accesso al Servizio Sanitario Nazionale attraverso l'acquisto di farmaci, il ricorso ad esami strumentali, a visite specialistiche ambulatoriali ed al ricovero in ospedale.

competizione tra soggetti definendo i termini del conflitto di interessi che scaturiscono dal processo di negoziazione.

La terza riforma del SSN: “Riforma Bindi”

Il processo di costruzione e razionalizzazione del Servizio Sanitario Nazionale che si era avviato nel 1978 con la legge 833 e successivamente nel 1992 con il D.Lgs. n. 502 e nel 1993 con il D.Lgs. 517, si completa con il D.Lgs. 19 giugno 1999 n. 229 con lo scopo di emanare “Norme per la razionalizzazione del servizio sanitario nazionale” che introduce la c.d. “Riforma ter” anche nota come “Riforma Bindi”.

In primis questo decreto ha concluso il processo di “aziendalizzazione” sancendo l’autonomia imprenditoriale in capo alle unità sanitarie locali⁴³ stabilendo che il Direttore Generale disciplina l’organizzazione e le modalità di funzionamento dell’azienda con atto aziendale di diritto privato. Nell’atto aziendale si individuano le

strutture operative dotate di autonomia gestionale e tecnico professionale assoggettate a rendicontazione analitica e vi si disciplina lo svolgimento della gestione. In questo modo le aziende sanitarie pubbliche devono uniformare la propria attività a criteri di efficacia, di efficienza e di economicità, e sono tenute al rispetto dei vincoli di bilancio mediante l’equilibrio tra costi e ricavi, compresi i trasferimenti di risorse finanziarie. L’atto aziendale ha una natura giuridica mista tra statuto, regolamento generale dell’ente e regolamento del personale: regola gli atti formali mediante i quali l’azienda agisce e le norme di diritto privato mediante le quali l’azienda procede agli appalti e contratta la fornitura di beni e servizi di valore inferiore a quello stabilito dalla normativa comunitaria, disciplina l’attribuzione dei compiti al Direttore Sanitario e al Direttore Amministrativo, ai Direttori di distretto, ai Direttori di dipartimento e ai Direttori di struttura complessa, e i criteri e le modalità con cui affidare ai Direttori aziendali la direzione delle strutture e degli uffici.

Le altre novità riguardano principalmente il potenziamento del decentramento in quanto affida ai Comuni le funzioni programmatiche e la partecipazione alla formazione dei Piani Sanitari Regionali (dunque la responsabilità primaria della gestione dei servizi è affidata alle autonomie locali), il rafforzamento del concetto di prestazioni minime ed

⁴³ Art. 3 D.Lgs. 229/99: << ... Le unità sanitarie locali si costituiscono in azienda con personalità giuridica pubblica ed autonomia imprenditoriale; la loro organizzazione e funzionamento sono disciplinati con atto aziendale di diritto privato...>>.

uniformi garantite dal SSN introducendo il termine “essenziali” per rafforzare il concetto che i LEA individuano il complesso delle prestazioni assistenziali sanitarie garantite dal Servizio Sanitario Nazionale a tutti cittadini a titolo gratuito o con meccanismi compartecipativi alla spesa, a conferma dell’importanza del SSN come

strumento attraverso cui l’ordinamento svolge il compito costituzionale di tutela della salute⁴⁴ e la previsione di due sistemi di finanziamento per gli ospedali a seconda del tipo di prestazione offerta: si distingue tra “funzioni” assistenziali e “attività” assistenziali. Le prime, disciplinate al comma 2 dell’art. 8-*sexies* D.Lgs. n. 502/92⁴⁵, sono attribuite alla competenza esclusiva dello Stato non trattandosi di attività remunerative, quali malattie rare, trapianti e programmi sperimentali: il corrispettivo, infatti, in questo caso è dato sotto forma di finanziamento, sulla base dei costi unitari di produzione e dei volumi di attività svolta. Quanto, invece, alle attività assistenziali, si prevede la remunerazione per tariffe predefinite per prestazione, così come previsto dal comma 4 dell’art. 8-*sexies* D. Lgs. n. 502/92. La novità è data dal fatto che il Legislatore prevede, poi, che tutte le strutture, sia pubbliche che private, non possano ricevere, in ogni caso, più di un ammontare predefinito globale, così come indicato negli accordi contrattuali stipulati ai sensi dell’art. 8-*quinquies*. In altri termini, una volta individuato il tetto di spesa per ciascuna struttura, è lasciata una certa libertà nella scelta del tipo di prestazioni da rendere. Alla luce di quanto asserito emerge in maniera ancor più incisiva l’intento legislativo di arginare la spesa sanitaria.

Inoltre, con l’adozione del D.Lgs. 229/99 si abbandona definitivamente il sistema concorrenziale pensato nel 1992 per regolare, o meglio, addirittura contingentare l’accesso di nuovi soggetti nel mondo del SSN in quanto l’autorizzazione, disciplinata dall’art. 8-*ter*, del D.Lgs. n. 502/92, così come modificato dal D.Lgs. n. 229/99, viene considerata la condizione base per l’esercizio dell’attività sanitaria e risponde alla necessità di garantire le condizioni minime in ordine alla qualità delle prestazioni richieste non più solo per le istituzioni sanitarie ma anche per gli studi professionali. Ma la vera novità, a parte questa estensione soggettiva, è che il Legislatore subordina il

⁴⁴ Il Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri entrato in vigore il 23 febbraio 2002 ha definito i LEA mantenendo il loro raggruppamento in tre macro aree:

- assistenza sanitaria collettiva in ambiente di vita e di lavoro
- assistenza distrettuale
- assistenza ospedaliera

è comunque opportuno precisare che tali livelli sono da considerarsi "essenziali" e pertanto vi è comunque la possibilità da parte delle Regioni di utilizzare risorse proprie per erogare servizi aggiuntivi rispetto a quelli stabiliti dai LEA.

⁴⁵ Articolo aggiunto dall’art. 8 D.Lgs. 19 giugno 1999, n.229.

rilascio dell'autorizzazione non solo al possesso dei requisiti minimi strutturali, tecnologici ed organizzativi, ma anche ad una scelta del tutto discrezionale da parte della Regione, scelta fondata sul fabbisogno complessivo e sulla localizzazione delle strutture presenti sul territorio.

Con riferimento alla disciplina dei rapporti per l'erogazione delle prestazioni assistenziali, l'art. 8bis del D.Lgs. 502/92⁴⁶ individua un percorso ben preciso per le strutture sanitarie che vogliono intrattenere rapporti con il SSN. Tale percorso si identifica in tre distinti e sequenziali momenti:

1. l'ottenimento di una autorizzazione alla realizzazione di strutture e all'esercizio di attività sanitarie e socio sanitarie (art. 8-ter);
2. il rilascio da parte delle Regioni di una accreditamento istituzionale alle strutture autorizzate, pubbliche o private ed ai professionisti che ne facciano richiesta, subordinatamente alla loro rispondenza ai requisiti ulteriori di qualifica, alla loro funzionalità rispetto agli indirizzi di programmazione regionale e alla verifica positiva dell'attività svolta e dei risultati raggiunti (art. 8-quarter);
3. la stipula da parte della Regione e delle aziende USL di accordi contrattuali con i fornitori di prestazioni sanitarie (art. 8-quinqües).

La normativa, pertanto, configura un sistema competitivo in cui si confrontano: soggetti autorizzati, soggetti accreditati, e soggetti accreditati titolari di contratti di fornitura.

Il D.Lgs. 229/99 è intervenuto distinguendo tra autorizzazione alla realizzazione di strutture sanitarie ed autorizzazione all'esercizio dell'attività sanitaria. È compito del Comune rilasciare il primo tipo di autorizzazione previo nullaosta regionale per quanto attiene alla verifica di compatibilità del progetto sulla base del fabbisogno complessivo di assistenza e della localizzazione della struttura.

L'autorizzazione all'esercizio è invece rilasciata dalla Regione o dal Comune, previo accertamento dei requisiti minimi

strutturali, tecnologici e organizzativi di cui al D.P.R. n. 37 del 14.1.1997⁴⁷.

L'autorizzazione all'esercizio dell'attività si configura pertanto come un passaggio obbligato senza la quale una struttura sanitaria, seppur esistente, non è autorizzata a svolgere alcun tipo di attività a carattere sanitario e assistenziale. Essa rappresenta

⁴⁶ Articolo aggiunto dall'art. 8 del D.Lgs. 19 giugno 1999, n. 229.

⁴⁷ In tema di autorizzazione all'esercizio dell'attività sanitaria, il DPR 14.1.1997 riconosce alle Regioni la competenza a definire le procedure, modalità e tempi di verifica nonché a selezionare soggetti verificatori e a stabilire la durata dell'autorizzazione.

pertanto la condizione necessaria per avere “l’accesso al mercato” delle cure sanitarie e fornisce altresì garanzie di legalità e sicurezza all’utente.

L’accreditamento istituzionale rilasciato dalle Regioni alle strutture autorizzate pubbliche e private in virtù della loro rispondenza ad <<ulteriori requisiti di qualificazione, alla loro funzionalità rispetto agli indirizzi di programmazione regionale e alla verifica positiva delle attività svolte e dei risultati raggiunti>>, abilita i soggetti all’erogazione di attività sanitarie per conto del Servizio Sanitario Nazionale. La necessaria conformità alla programmazione regionale consente di ritenere che non sia configurabile un “diritto soggettivo” all’accreditamento, ma soltanto un interesse legittimo dei soggetti che lo richiedono, poiché il relativo riconoscimento è oggetto del potere discrezionale della Regione. In particolare la verifica della funzionalità rispetto la programmazione nazionale e regionale, è compiuta dalla Regione previa definizione dei fabbisogni di assistenza secondo le funzioni sanitarie individuate dal Piano Sanitario Regionale per garantire i livelli essenziali e uniformi di assistenza, nonché gli eventuali livelli integrativi locali e le esigenze connesse all’assistenza integrativa. L’accreditamento istituzionale pertanto, rispetto all’autorizzazione, si configura come un istituto dalla duplice funzione: è un Istituto promotore di qualità, laddove risiede il soddisfacimento di determinati requisiti e, contestualmente, operando una selezione dei soggetti erogatori, è anche un istituto regolatore del mercato dell’offerta dei servizi, in relazione ad una previa rilevazione della domanda. Con la previsione dell’Istituto dell’accreditamento istituzionale viene superato il vecchio criterio del convenzionamento. La normativa prevede il termine 1 gennaio 2011 per il passaggio dall’accreditamento provvisoria quello definitivo.

La funzione degli accordi contrattuali stipulati da parte della regione e delle aziende UsI con i fornitori di prestazioni sanitarie, oltre a quella di un contenimento della spesa pubblica, è quella di consentire alle strutture sanitarie che hanno già ottenuto l’autorizzazione all’esercizio dell’attività e l’accreditamento istituzionale, di instaurare rapporti con il SSN, passando così da semplici potenziali erogatori a soggetti esercenti il servizio pubblico. Le Regioni e le ASL, attraverso gli accordi contrattuali, sono tenute a porre a carico del SSN un volume di attività comunque non superiore a quello previsto dagli indirizzi della programmazione nazionale, anche nel caso in cui vi sia una capacità produttiva superiore al fabbisogno predeterminato in sede di programmazione. In caso di superamento di tale limite è prevista la revoca dell’accreditamento della capacità produttiva in eccesso, in misura proporzionale al concorso a tale superamento apportato

dalle strutture pubbliche ed equiparate, dalle strutture private non lucrative e dalle strutture private lucrative. Sulla base dei criteri stabiliti, Regioni e ASL, negoziano accordi di fornitura con i soggetti pubblici ed equiparati e contratti con i professionisti privati accreditati, nei quali siano esplicitamente indicati il volume massimo di prestazioni erogabili, distinte per tipologia e modalità di assistenza, gli standard qualitativi del servizio, con riferimento particolare all'accessibilità, all'appropriatezza clinica e organizzativa, ai tempi di attesa e alla continuità assistenziale e la remunerazione globalmente concordata a preventivo e calcolata sulla base dell'applicazione dei valori tariffari e della remunerazione ex tariffaria di altre funzioni assistenziali incluse nell'accordo.

Con una scansione di circa sei mesi dalla riforma Bindi, un parallelo iter parlamentare porta all'approvazione della Legge 13 maggio 1999 n. 133 "Disposizioni in materia di perequazione, razionalizzazione e federalismo fiscale", a cui segue il decreto legislativo 18 febbraio 2000 n. 56 "Disposizioni in materia di federalismo fiscale, a norma dell'art. 10 della Legge 13 maggio 1999 n. 133", che determina la soppressione nell'arco di tre anni del Fondo Sanitario Nazionale, lasciando alle Regioni il compito di finanziare direttamente il proprio Servizio Sanitario.

A sostituire il compito istituzionale del Fondo Sanitario Nazionale, ossia quello di veicolare stanziamenti statali in favore delle Regioni per costituire i relativi Fondi Sanitari Regionali, è stata individuata dal legislatore "federalista" una pluralità di

compartecipazioni e addizionali su grandi tributi erariali, che si affiancano ad un preesistente tributo "proprio", l'IRAP, introdotto dal D.Lgs. 446/1997.⁴⁸

In seguito, con la Legge Costituzionale n. 3 del 18 ottobre 2001 viene emendato il Titolo V parte II della Carta e, con questo, riformato il sistema della finanza regionale. Più esattamente all'articolo 119 viene affermato il principio secondo il quale spetta alle autonomie regionali l'obbligo di finanziare le loro spese di funzionamento e di investimento, anche, e soprattutto, nel governo della Salute, con propri tributi e con le

⁴⁸ L'ammontare complessivo dei trasferimenti soppressi è compensato con:

- l'aumento di 8 lire della compartecipazione all'accisa sulla benzina, che passa da lire 242 a lire 250 per ciascun litro di benzina venduta;
- l'aumento dell'aliquota dell'addizionale IRPEF dello 0,4% che passa dalla forbice dello 0,5%-1% allo 0,9%-1,4%;
- la compartecipazione regionale all'imposta sul valore aggiunto (IVA) la cui aliquota è stata inizialmente stabilita nel 25,7%, poi rideterminata in incremento fino a raggiungere la soglia del 38,55% per il 2001 e del 37,39% per l'anno 2002.

L'importo della compartecipazione all'IVA confluisce in un Fondo perequativo nazionale per la realizzazione degli obiettivi di solidarietà previsto e disciplinato dall'art. 7 del suddetto intervento legislativo di riforma della finanza regionale.

compartecipazioni statali, dovendo riconoscere agli eventuali trasferimenti effettuati dallo Stato la inderogabile *species* di interventi finanziari “speciali” finalizzati a risolvere particolari fenomeni di “povertà estemporanea”. Il terzo comma dell’articolo 119, infatti, stabilisce che, con Legge dello Stato, sia istituito un “fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante” con la funzione di incrementare le entrate dei territori con minore capacità fiscale per abitante, ai fini del finanziamento delle funzioni proprie fondamentali, con l’obiettivo di garantire gli stessi standard di prestazione nell’erogazione dei servizi di competenza nonostante gli squilibri economico-sociali.

Quindi si ha un Fondo Sanitario Nazionale di nuova *species* che continua ad esplicare la sua peculiare funzione istituzionale anche se in regime di concorrenza collaborativa con il Fondo perequativo nazionale nel suo ruolo residuale di assicurare l’equilibrio economico territoriale attraverso un organico intervento di solidarietà interregionale.

Tuttavia, l’attuale vigenza del Fondo Sanitario Nazionale è stata provata dall’esito dell’accordo raggiunto durante la conferenza Stato-Regioni conclusa l’8 agosto 2001 nel quale fu siglato il “patto di stabilità” per il triennio 2002-2004 che prevedeva la fissazione per ogni singolo anno delle risorse statali da utilizzare per finanziare la spesa sanitaria tenendo conto dell’andamento del prodotto interno lordo (il PIL). Le risorse finanziarie furono ripartite dallo Stato tra le varie Regioni dando così vita ad un vero e proprio stanziamento del Fondo Sanitario Nazionale tale da smentire quella previsione normativa (art.1, comma 1, lettera d) che, all’incirca 18 mesi prima, aveva sancito la cessazione dei trasferimenti erariali previsti dall’art. 12, comma 1, del decreto legislativo n. 502/1992 e successive modificazioni e integrazioni.

Tutto ciò fa supporre che i legislatori che si sono via via succeduti, abbiano voluto prendere le dovute distanze da riformare tale sistema, in senso tipicamente federalista, per le preoccupanti discriminazioni che avrebbero potuto determinare nell’offerta della salute nelle diverse aree territoriali del paese.

La rilevanza del nuovo orientamento federalista della Legge Costituzionale 3/01 si manifesta, in particolare, nella inversione, disposta con il nuovo testo dell’articolo 117, della enunciazione delle materie di competenza esclusiva, che pone implicitamente come più rilevante la competenza regionale rispetto a quella statale: il secondo comma definisce l’ambito di materie in cui deve essere esercitata la potestà legislativa esclusiva da parte dello Stato; nel vecchio testo erano, invece, stabilite in modo esplicito le materie di competenza regionale. Il comma successivo indica le materie “concorrenti”,

sulle quali, tuttavia, l'iniziativa legislativa spetta alle Regioni, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla normativa dello Stato. Infine, il comma 4 attribuisce alle Regioni la potestà legislativa residuale, cioè relativamente a ogni materia non espressamente riservata allo Stato.

Da evidenziare che la "tutela della salute" viene menzionata tra le materie a legislazione concorrente tra Stato e Regioni e che "l'ordinamento e l'organizzazione degli enti pubblici diversi da quelli statali" è divenuta materia di potestà legislativa regionale c.d. "residuale", ne consegue che, essendo le aziende sanitarie enti pubblici regionali, l'organizzazione di queste è materie di competenza legislativa regionale "piena" offrendo così definitivamente alle Regioni italiane la possibilità di scegliere per la sanità un autonomo modello organizzativo.

Il 5 giugno del 2003 viene approvata la "Legge La Loggia" n. 131 con la quale si adegua l'Ordinamento della Repubblica alle modifiche introdotte al titolo V della Costituzione dalla Legge costituzionale 18 ottobre n. 3 del 2001 prevedendo le norme necessarie per rendere operative le nuove funzioni delle Regioni e degli enti locali.

Con la riforma, e secondo il principio di sussidiarietà⁴⁹, l'ambito regionale è divenuto quello legislativamente più rilevante, mentre ai Comuni (art. 118 Cost.) spettano le funzioni amministrative.

Affidare un numero consistente e rilevante di materie alla sfera delle decisioni autonome dei livelli decentrati significa applicare quel principio di vicinanza tra cittadini - elettori e organi di governo locali che fa parte dei motivi capaci di giustificare una forma di intervento pubblico meno centralista e prossimo alle caratteristiche di uno Stato federale.

Lo stato attuale del Sistema Sanitario Nazionale

L'articolo 8 sexies del Decreto Legislativo n. 502 del 30 dicembre 1992, così come modificato dal Decreto Legislativo n. 229 del 19 giugno 1999 di riordino della disciplina in materia sanitaria, stabilisce che la remunerazione delle attività assistenziali è determinata in base a tariffe predefinite. Con il Decreto del 14 dicembre 1994, il Ministero della Salute ha definito per la prima volta le tariffe massime per la remunerazione delle prestazioni di assistenza ospedaliera corrispondenti alla versione 10.0 del Grouper dei DRG. Con i successivi Decreti del 30 giugno 1997 e del 12

⁴⁹ In modo generale, la sussidiarietà può essere definita come quel principio regolatore per cui se un ente inferiore è capace di svolgere bene un compito, l'ente superiore non deve intervenire, ma può eventualmente sostenerne l'azione.

settembre 2006, il Ministero ha approvato l'aggiornamento delle tariffe, facendo riferimento alla medesima versione del Grouper, specificando che tali tariffe erano da intendersi come "massime", stabilendo altresì che "gli importi tariffari stabiliti con provvedimenti regionali e superiori alle tariffe massime ... restano a carico dei bilanci regionali per la parte eccedente le tariffe".

Con il Decreto del Ministero del Lavoro, della Salute e delle Politiche sociali del 18 dicembre 2008

"Aggiornamento dei sistemi di classificazione adottati per la codifica delle informazioni cliniche contenute nella scheda di dimissione ospedaliera e per la remunerazione delle prestazioni ospedaliere", l'Italia ha adottato, dal 1 gennaio 2009, la versione italiana 2007 della ICD – 9 – CM4 e la versione 24.0 del sistema di Diagnosis Related Groups (DRG).

La versione 24 DRG, rispetto alla precedente versione, varia per il numero complessivo dei gruppi finali che passa da 506 (numerati da 1 a 523) a 538 (numerati da 1 a 579). L'aggiornamento della versione del sistema di classificazione coinvolge comunque tutti i DRG, nel senso che si modifica la logica con cui i pazienti sono raggruppati.

Tutte le Regioni e Province Autonome risultano avere adottato la versione italiana del sistema di classificazione ICD-9-CM 2007 e della versione 24 del Grouper DRG, come previsto dal Decreto del Ministero della Salute del 18 dicembre 2008 ma, l'assenza di riferimenti a livello ministeriale per le tariffe dei DRG introdotti o modificati dalle versioni successive alla 10.0 del Grouper ha condotto le Regioni a valorizzare tali prestazioni con metodi diversi. La tabella 1 indica i criteri adottati per la definizione delle tariffe regionali.

Tabella 1 – Criteri di determinazione delle tariffe regionali per i DRG introdotti dalla versione 24.0 del Grouper DRG (classificazione ICD-9-CM 2007)

Regione	DRG introdotti (versione 24.0)
*Piemonte	Corrispondenza DRG versione 19.0
Valle d'Aosta	Tariffe ministeriali (bozza) e TUC 2008
Lombardia	Analisi costi
P.A. Bolzano	Analisi costi
P.A. Trento	Corrispondenza DRG versione 19.0
Veneto	Analisi costi, TUC, altre Regioni
Friuli Venezia	Corrispondenza DRG versione 19.0

Giulia	
**Liguria	Corrispondenza DRG versione 19.0
Emilia-Romagna	Corrispondenza DRG versione 19.0
Toscana	Corrispondenza DRG versione 19.0
Umbria	Analisi costi
Marche	TUC 2010 e modifiche
Lazio	Non adottate
Abruzzo	Corrispondenza DRG versione 19.0
Molise	Corrispondenza DRG versione 19.0
Campania	Corrispondenza DRG versione 19.0
Puglia	Comparazione altre Regioni e TUC 2009
Basilicata	TUC 2010
Calabria	Analisi dati SDO 2008 Calabria
Sicilia	TUC 2008, TUC 2009 e modifiche
Sardegna	Comparazione altre Regioni

Fonte: Elaborazione Centro Studi Assobiomedica su normativa regionale aggiornata a dicembre 2012

Per quanto riguarda la determinazione delle tariffe, è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 23 del 28 gennaio 2013 il Decreto del Ministero della Salute 18 ottobre 2012 che fissa le nuove tariffe per la remunerazione di prestazioni di assistenza ospedaliera per acuti, assistenza ospedaliera di riabilitazione e di lungodegenza post acuzie e di assistenza specialistica ambulatoriale. Sebbene i riferimenti di indirizzo siano di livello nazionale, ogni Regione è responsabile della definizione del proprio sistema tariffario. Semplificando, dal punto di vista metodologico, due sono le strade alternative indicate alle Regioni per la determinazione di proprie tariffe:

1. stimare i costi standard di produzione di un panel di ospedali (idealmente scelti in virtù del fatto che li si reputi in grado di rappresentare dei riferimenti in positivo), depurarli dai costi attribuibili a prestazioni erogate in regime ambulatoriale, ed attribuirli a ciascun DRG attraverso specifici algoritmi e tenuto conto del case-mix rilevato (c.d. *metodo analitico*);
2. costruire “a tavolino” i costi standard di produzione attribuibili a determinati DRG (idealmente scelti tra quelli più omogenei in termini di prestazioni sottese) e da questi ricostruire i valori tariffari di tutti gli altri DRG, applicando il corretto sistema di pesi relativi indicato dal Ministero (c.d. *metodo dei pesi*).

Le Regioni hanno utilizzato criteri estremamente eterogenei tra loro per la definizione dei rispettivi sistemi tariffari, tuttavia risulta possibile distinguerle in due macrocategorie:

1. le Regioni che hanno adottato un proprio tariffario sulla base dell'analisi dei costi di produzione dei propri erogatori pubblici e privati: Provincia Autonoma di Bolzano, Emilia Romagna, Lombardia, Piemonte, Toscana, Umbria e Veneto;
2. le Regioni che hanno adottato il tariffario ministeriale o quello per la compensazione della mobilità interregionale (TUC), eventualmente incrementato o decrementato in base all'andamento dei costi rilevati o ad altre politiche regionali: Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Friuli Venezia Giulia, Lazio, Liguria, Marche, Molise, Puglia, Sardegna, Sicilia, Provincia Autonoma di Trento, Valle D'Aosta.

Tabella 2 – Principali caratteristiche dei tariffari dell'assistenza ospedaliera

Regione	Tariffario ministeriale o TUC	Tariffario regionale
Piemonte		X
Valle d'Aosta	X	
Lombardia		X
P. A. di Bolzano		X
P. A. di Trento	X	
Veneto		X
Friuli Venezia Giulia	X	
Liguria	X	
Emilia-Romagna		X
Toscana		X
Umbria		X
Marche	X	
Lazio	X	
Abruzzo	X	
Molise	X	
Campania	X	
Puglia	X	
Basilicata	X	
Calabria	X	
Sicilia	X	
Sardegna	X	

Fonte: Elaborazione Centro Studi Assobiomedica su normativa regionale aggiornata a dicembre 2012

Da osservare che al momento della introduzione del sistema di remunerazione prospettico la previsione di tariffe nazionali era sicuramente utile in quanto non vi erano in tutte le Regioni sufficienti conoscenze ed informazioni per la definizione di propri sistemi tariffari, ma adesso ormai, con l'esperienza maturata nel corso degli anni, e con lo sviluppo dei sistemi di contabilità analitica, le Regioni sono sicuramente in grado di articolare i propri sistemi di finanziamento in coerenza con gli obiettivi di programmazione. Allo stato attuale, la definizione di tariffe per singole prestazioni a livello centrale dovrebbe avere il solo scopo di determinare i volumi di finanziamento necessari per consentire l'effettiva erogazione dei livelli essenziali di assistenza e non quello di definire tetti di remunerazione per singole prestazioni. La definizione di tali tetti comporta di fatto un vincolo alla potestà di programmazione delle Regioni, poiché impedisce l'attuazione di adeguate politiche tariffarie dirette al perseguimento di quegli obiettivi di corretta gestione dei servizi sanitari specifici di ciascuna Regione, tenendo conto della propria realtà e dell'articolazione e dell'efficienza del proprio SSR.

Nella tabella 3 sotto riportata, indichiamo per ogni Regione e Provincia Autonoma l'anno dell'ultimo aggiornamento del tariffario per la remunerazione delle prestazioni di assistenza ospedaliera.

Tabella 3 - Anno dell'ultimo aggiornamento del tariffario dell'assistenza ospedaliera per Regione e Provincia Autonoma

Regione	Anno ultimo aggiornamento
Piemonte	2009
Valle d'Aosta	2009
Lombardia	2011
Provincia autonoma di Bolzano	2012
Provincia autonoma di Trento	2012
Veneto	2011
Friuli Venezia Giulia	2009
Liguria	2010
Emilia-Romagna	2011
Toscana	2008
Umbria	2009

Marche	2011
Lazio	2007
Abruzzo	2009
Molise	2012
Campania	2009
Puglia	2010
Basilicata	2012
Calabria	2010
Sicilia	2010
Sardegna	2009

Fonte: Elaborazione Centro Studi Assobiomedica su normativa regionale aggiornata a dicembre 2012

Per quanto riguarda la seconda fonte di finanziamento, quella relativa alle “funzioni assistenziali”⁵⁰, bisogna riconoscere che il legislatore non ha ben definito questa tipologia di remunerazione, per cui, di fatto, il ricorso ad essa risulta molto arbitrario: spesso le Regioni colmano i deficit degli ospedali tramite tale componente, vanificando pertanto la natura prospettica della tariffa e riconvertendo il sistema sostanzialmente verso un rimborso a piè di lista.

Le tariffe ministeriali sono fissate uniche per tutti i tipi di ospedale. Alle Regioni, però, è data facoltà di modulare il proprio sistema tariffario in funzione delle diverse tipologie di erogatori, della complessità della casistica trattata, della complessità funzionale ed organizzativa nonché dei volumi di prestazioni erogate (D.M. 30.6.1997) al fine di avvicinare il più possibile le tariffe ai costi effettivi.

Attualmente, le strutture che erogano assistenza ospedaliera e ambulatoriale a carico del SSN si distinguono in:

- pubbliche: ASL, AO, Policlinici Universitari pubblici, IRCCS pubblici;
- equiparate al pubblico: Policlinici Universitari privati, IRCCS privati, Ospedali Classificati, Istituti privati presidio ASL, Enti di ricerca;
- private accreditate: case di cura private accreditate, ambulatori e laboratori privati accreditati, ecc.

⁵⁰ L'esempio più tipico è rappresentato dal pronto soccorso, un servizio che deve essere presente e operativo 24 ore al giorno indipendentemente dal numero di prestazioni effettivamente erogate; poi ancora la terapia intensiva, i trapianti, la lunga degenza; ecc..

Tabella 4- Strutture sanitarie pubbliche e private accreditate per tipo di struttura- Anno 2010

Regione	Strutture pubbliche				Strutture private accreditate			
	Ambulatori e Laboratori	Altri Tipi di Strutture Territoriali	Strutture Semiresidenziali	Strutture Residenziali	Ambulatori e Laboratori	Altri Tipi di Strutture Territoriali	Strutture Semiresidenziali	Strutture Residenziali
PIEMONTE	351	333	68	238	89	6	108	712
VALLE D'AOSTA	2	24		1	3	1	3	11
LOMBARDIA	286	654	159	163	465	102	526	1.179
PROV. AUTON. BOLZANO	35	69	7	9	16	15		78
PROV. AUTON. TRENTO	21	33	8	11	21	7		64
VENETO	218	415	167	163	238	128	304	572
FRIULI VENEZIA GIULIA	95	79	33	61	44	6	16	120
LIGURIA	255	144	24	52	97	8	40	237
EMILIA ROMAGNA	278	555	87	183	182	33	478	730
TOSCANA	518	473	153	216	293	45	96	311
UMBRIA	101	100	43	62	27	2	18	46
MARCHE	91	96	26	65	104	11	3	34
L AZIO	252	417	52	57	584	24	1	116
ABRUZZO	69	115	9	10	97	6	3	58
MOLISE	17	12		1	41	2	6	7
CAMPANIA	295	299	78	103	1.263	128	14	42
PUGLIA	249	275	15	21	411	9	26	122
BASILICATA	65	52	3	14	49	7	1	23
CALABRIA	162	113	10	20	224	10	6	58
SICILIA	328	455	30	45	1.341	87	3	63
SARDEGNA	167	157	11	18	191	7	9	57
ITALIA	3.855	4.870	983	1.513	5.780	644	1.661	4.640

Note:

- Ambulatori e laboratori : strutture che erogano attività specialistiche (cliniche, di laboratorio e di diagnostica strumentale)
- Altri tipi di strutture territoriali : centri dialisi ad assistenza limitata, Stabilimenti idrotermali, Centri di salute mentale, Consultori materno-infantile, Centri distrettuali e in generale strutture che svolgono attività di tipo territoriale
- Strutture semiresidenziali : centri diurni psichiatrici e in generale strutture che svolgono attività di tipo semiresidenziale
- Strutture residenziali: residenze Sanitarie Assistenziali, Case protette e in generale strutture che svolgono attività di tipo residenziale

Fonte: Annuario statistico del servizio sanitario nazionale anno 2010- redatto febbraio 2013

A seguire riportiamo la figura 6 che rileva che la maggior parte delle Regioni e Province Autonome differenzia la tariffa in base all'erogatore della prestazione, secondo il criterio della complessità organizzativa o funzionale, della casistica trattata nonché della natura pubblica o privata del presidio.

Figura 6 - Regioni che differenziano le tariffe per tipologia di struttura sanitaria



Fonte: Elaborazione Centro Studi Assobiomedica su normativa regionale aggiornata a dicembre 2012

L'Abruzzo, la Basilicata, la Calabria, il Lazio, la Sardegna, la Valle D'Aosta e il Veneto applicano le medesime tariffe per tutte le strutture, sia pubbliche sia private convenzionate con il Servizio Sanitario Regionale.

Le restanti Regioni prevedono un numero di fasce che varia da un minimo di due (Emilia Romagna, Friuli Venezia Giulia, Liguria, Molise) a un massimo di 7 (Campania). Il range di oscillazione delle tariffe tra le diverse fasce all'interno di una stessa Regione varia da un minimo del 5,5% (Sicilia) a un massimo del 32% (Campania).

Non in tutte le Regioni e Province Autonome, tuttavia, esiste una percentuale fissa di incremento o abbattimento della tariffa per le diverse tipologie di strutture: in alcuni casi la variazione dipende dai costi di produzione rilevati in base al metodo analitico (es. Emilia Romagna).

Inoltre riportiamo la figura 7 che mette in evidenza che la maggior parte delle Regioni e Province Autonome prevede rimborsi aggiuntivi rispetto alla tariffa per alcuni DRG in corrispondenza dell'impianto di protesi o di specifiche procedure, interventi e/o diagnosi.

Figura 7 - Regioni che prevedono importi aggiuntivi rispetto alla tariffa



Fonte: Elaborazione Centro Studi Assobiomedica su normativa regionale aggiornata a dicembre 2012

La legislazione sanitaria italiana sancisce chiaramente la libertà di scelta del luogo di cura da parte del paziente. Pertanto, un cittadino può ottenere assistenza sanitaria in strutture al di fuori della propria Regione di residenza generando così il fenomeno della mobilità interregionale. Tutti i ricoveri effettuati in regime di mobilità sono remunerati dalla Regione di residenza del paziente alla Regione che eroga la prestazione mediante

la Tariffa Unica Convenzionale (TUC) approvata dalla Conferenza delle Regioni e delle Province Autonome⁵¹ nella seduta del 22 maggio 2012.

Ai fini della definizione della TUC, in vigore per le attività dell'anno 2011, sono state confrontate le tariffe regionali con quelle della TUC relative a 82 DRG di alta specialità. L'analisi ha apportato le seguenti modifiche:

- 33 DRG invariati;
- 22 DRG rimodulati al ribasso rispetto alla media dei tariffari;
- 27 DRG rimodulati al rialzo rispetto alla media dei tariffari.

La TUC classifica i 538 DRG della versione 24.0 in tre raggruppamenti:

1. DRG riferiti a prestazioni ad alta complessità (84 DRG);
2. DRG potenzialmente inappropriati (108 DRG);
3. restanti DRG (346 DRG).

⁵¹ Accordo interregionale per la compensazione della mobilità sanitaria-Versione in vigore per le attività dell'anno 2011.

3. Il sistema informativo contabile per la determinazione dell'equilibrio economico nelle aziende sanitarie¹

3.1. Finalità e documenti del sistema informativo contabile nelle aziende sanitarie

L'utilizzo delle risorse scarse per la produzione di prestazioni sanitarie in un contesto a preponderante partecipazione pubblica implica la redazione di atti e documenti necessari alla funzione di rendicontazione e il loro effettivo impiego da parte dei diversi manager pubblici per fornire tutte le informazioni relative al grado di perseguimento degli obiettivi di efficienza, efficacia, economicità e qualità.

Attualmente la rendicontazione delle aziende sanitarie locali prevede:

1. <<l'adozione del bilancio pluriennale di previsione>> per tre anni, che deve essere coerente con il piano strategico aziendale concordato con la Regione, esso contiene la previsione della situazione patrimoniale e del Conto Economico, viene approvato dal Direttore Generale di concerto con il Direttore Amministrativo e Sanitario;
2. <<nonché del bilancio preventivo economico annuale relativo all'esercizio successivo>> che si compone di uno Stato Patrimoniale ed un Conto Economico. Esso deve tener conto dei limiti di spesa autorizzata dalla Regione e deve essere approvato dal Direttore Generale, dal Direttore Sanitario e dal Direttore Amministrativo;

¹ Per approfondimenti si veda tra gli altri: Borgonovi E. (a cura di), *Il controllo della spesa pubblica. Aspetti istituzionali di politica economica e di sistemi contabili*, Egea, Milano. Brusati L., Casati G., Cella P., Filannino C., Zavattaro F., *Manuale di contabilità direzionale nelle aziende sanitarie*, Egea, Milano, 1996. Confalonieri M., *Forme, strutture e schemi di bilancio*, UTET Libreria, 1992. Maran L., Vagnoni Emidia, *Il controllo di gestione delle aziende sanitarie pubbliche*, Maggioli Editore, 2013. Marchi L., Paolini A., Quagli A., *Strumenti di analisi gestionale: il profilo strategico*, Giappichelli, Torino, Terza edizione 1997. Marinelli M., *Il sistema di bilancio delle aziende sanitarie pubbliche. Riflessioni e prospettive*, Tesi di dottorato, Università degli Studi "Roma tre", Roma, a.a.2005- 2007. Pessina A. E., Battaglia G., Labella Danzi L., *Una proposta di piano dei conti per le aziende ospedaliere pubbliche*, Mecosan, 20 1996.

Pessina A. E., *L'introduzione della contabilità economico patrimoniale nelle aziende pubbliche di servizi sanitari: aspetti di determinazione e interpretazione del risultato d'esercizio*, in E. Borgonovi (a cura di), *Il controllo della spesa pubblica*. Egea, Milano, 2000. Quagli A., *Bilancio di esercizio principi contabili*, Giappichelli, 2013. Quagli A., *La spesa sanitaria italiana. Quel che si vede, quel che non si vede.*, IBL Libri, 2013. Saita M., *Governance ed economicità nelle aziende sanitarie*, Il Sole 24 Ore, 2007.

3. il bilancio consuntivo di esercizio che esprime la situazione anno per anno del patrimonio e dei componenti economici, costi e ricavi, inoltre deve essere approvato entro il 30 aprile dell'esercizio successivo ed evidenzia il risultato dell'esercizio;
4. i prospetti sulle previsioni annuali di cassa che rappresentano le previsioni del fabbisogno annuale di cassa e vengono predisposte assieme al bilancio di previsione;
5. <<la destinazione dell'eventuale avanzo e le modalità di copertura degli eventuali disavanzi di esercizio>>;
6. tutto supportato dalla <<contabilità analitica per centri di costo, che consenta analisi comparative dei costi, dei rendimenti e dei risultati>>
7. con l'ulteriore <<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>>.

Senza ledere l'autonomia delle ASL e degli ospedali, ma solo al fine di <<conferire uniforme struttura alle voci dei bilanci pluriennali ed annuale e dei conti consuntivi annuali, nonché omogeneità ai valori inseriti in tali voci e per consentire all'Agenzia per i servizi sanitari rilevazioni comparative dei costi, dei rendimenti e dei risultati, è predisposto apposito schema, con Decreto interministeriale emanato di concerto fra i Ministri del Tesoro e della Sanità, previa intesa con la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le province autonome>>. Tale decreto, emanato il 20 ottobre 1994 e pubblicato nella Gazzetta Ufficiale solo il 25 maggio 1995, ha finito col dettare lo schema di bilancio, cioè il Conto Economico e lo Stato Patrimoniale, delle ASL e delle Aziende Ospedaliere uniforme a livello nazionale, adattando lo schema di bilancio civilistico alle esigenze delle aziende sanitarie, con delega alle Regioni per la

predisposizione della nota integrativa.²

² Art. 5 del Decreto di riordino del servizio sanitario nazionale nel testo modificato dal decreto legislativo 229/1999

<< 5) Qualora non vi abbiano già provveduto, entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, le Regioni emanano norme per la gestione economico-finanziaria e patrimoniale delle unità sanitarie locali e delle aziende ospedaliere, informate ai principi di cui al codice civile, così come integrato e modificato con decreto legislativo 9 aprile 1991, n.127, e prevedendo:

- a) la tenuta del libro delle deliberazioni del direttore generale;
- 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;

Lo schema di bilancio introdotto, che rispecchia perfettamente quello voluto dal Codice Civile, realizza una vera e propria trasposizione nel settore pubblico di uno strumento informativo contabile tipico del settore privato, dotando le aziende sanitarie pubbliche di strumenti di contabilità e controllo più adeguati, ovvero la contabilità economico patrimoniale in luogo della contabilità finanziaria.

Per mitigare l'impatto della novità del provvedimento, gli stessi Ministeri della Sanità e del Tesoro hanno fatto seguire all'emanazione del decreto un documento con cui vengono dettate le "Linee guida per il bilancio delle aziende sanitarie".

Inoltre, il Decreto prevede l'applicazione di un sistema di contabilità tenuto con il metodo della partita doppia e, a tal fine, proprio per pervenire alla voluta armonizzazione contabile, detta il piano dei conti che deve essere adottato per effettuare la rappresentazione in tale contabilità. Introduce anche un decodificatore analitico sintetico, quale strumento di collegamento tra il piano dei conti della contabilità economico patrimoniale e dove possibile, i capitoli di entrata e di spesa della contabilità finanziaria.

Di fatto, vengono dettate una serie di norme che attuano un vero e proprio processo di "aziendalizzazione" del settore della sanità pubblica. Tale processo si realizza introducendo, tra l'altro, un insieme di strumenti informativo contabili a supporto delle decisioni in grado di permettere lo svolgimento della gestione sulla base dei principi dell'economia aziendale; tra questi vi è quello fondamentale e insito nello stesso concetto di azienda, l'equilibrio economico.

Tale sistema informativo contabile atto a determinare il risultato economico dell'esercizio, si fonda sulla rilevazione dei fatti amministrativi che l'azienda compie durante un periodo di tempo corrispondente all'anno solare (esercizio), fatti che nel loro insieme definiscono la gestione aziendale.

Sulla base di queste rilevazioni è possibile osservare l'aspetto economico, finanziario e patrimoniale della gestione e procedere alla rappresentazione dei valori che consentono

f) il piano di valorizzazione del patrimonio immobiliare, anche attraverso eventuali dismissioni e trasferimenti.

6) Per conferire uniforme struttura alle voci dei bilanci pluriennali ed annuali e dei conti consuntivi annuali, nonché omogeneità ai valori inseriti in tali voci, e per consentire all'Agenzia per i servizi sanitari rilevazioni comparative dei costi, dei rendimenti e dei risultati, è predisposto apposito schema, con decreto interministeriale emanato di concerto fra i ministri del Tesoro e della Sanità, previa intesa con la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le Province Autonome.

7) La disciplina contabile di cui al presente articolo decorre dal 1 gennaio 1995, la contabilità finanziaria è soppressa>>

di pervenire alla redazione del conto consuntivo, cioè del rendiconto di esercizio, formato dal Conto Economico e dallo Stato Patrimoniale.

La scelta di introdurre sistemi di contabilità analitica dei costi nell'ambito della Pubblica Amministrazione ed in particolare nelle Unità Sanitarie Locali, nasce dalla necessità di dotare le amministrazioni di strumenti di programmazione e di controllo della gestione.

Il controllo di gestione è definibile come l'insieme coordinato ed integrato di criteri, strumenti e procedure finalizzati ad attivare un processo iterativo di programmazione degli obiettivi da conseguire e di verifica della rispondenza dell'andamento gestionale rispetto agli obiettivi prefissati, al fine di consentire ad un'organizzazione di conseguire i propri obiettivi con la massima efficacia e con la massima efficienza. Gli obiettivi centrali del controllo di gestione sono l'efficienza e l'efficacia gestionale, dove il concetto di efficienza è definito quale rapporto tra risultati conseguiti e risorse utilizzate per conseguirli (output/input), mentre il concetto di efficacia è definito come il rapporto tra risultati conseguiti e risultati attesi.

Il controllo di gestione non è un fatto contabile, ma un processo direzionale, processo che necessita di adeguati strumenti contabili, ovvero di un sistema informativo per il controllo economico della gestione che consenta di esprimere in termini quantitativi sia agli obiettivi prefissati, sia i risultati effettivamente conseguiti, sia gli scostamenti tra risultati e obiettivi. Il controllo di gestione è finalizzato ad attuare gli interventi correttivi necessari al fine di riallineare i risultati gestionali rispetto agli obiettivi prefissati.

La gravi crisi finanziaria che ha investito tutte le strutture pubbliche ha prodotto in campo sanitario la ricerca di interventi mirati ad un contenimento della spesa sanitaria nazionale e ad una maggiore razionalizzazione ed economicità dell'utilizzo delle risorse assegnate.

Il sistema di contabilità pubblica basato in Italia sulla rilevazione di entrate ed uscite di competenza, si è dimostrato, infatti, uno strumento insufficiente nel controllare il livello delle risorse impiegate ed incapace, pertanto di individuare gli sprechi e le inefficienze. La realizzazione di un sistema di contabilità analitica dei costi nelle Unità Sanitarie Locali, come primo ed indispensabile strumento di contabilità direzionale, è divenuta una necessità avvertita come tale non solo dagli organi di governo nazionale e regionale ma anche da molti amministratori e manager delle Unità Sanitarie Locali. Nel passaggio dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico patrimoniale si passa dal

controllo della spesa al governo della spesa ovvero la logica del controllo autorizzativo preventivo sui singoli atti viene sostituita dalla logica del controllo economico complessivo sui risultati della gestione.

32 Gli schemi di bilancio

Il Decreto interministeriale Tesoro-Sanità del 20 ottobre 1994 dal titolo “Schema di bilancio delle aziende sanitarie ed ospedaliere” ha la finalità di fissare, come previsto dal D.Lgs. 502/92 lo schema secondo cui devono essere redatti i bilanci pluriennali, i bilanci annuali e conti consuntivi. Di fatto, però, si limita a dettare lo schema di bilancio, cioè del conto consultivo (Stato Patrimoniale e Conto Economico), uniformato, così come disposto dall’art. 5 del D.Lgs. 502/92, ai principi di cui al Codice Civile.

Il bilancio di esercizio si compone di tre documenti:

1. lo Stato Patrimoniale,
2. il Conto Economico
3. la Nota Integrativa.

Secondo quanto disposto dalla quarta direttiva CEE in tema di contabilità e bilancio economico patrimoniale, tali documenti costituiscono un tutto inscindibile. La mancanza di uno solo di questi documenti oppure un difetto nella chiarezza nella rappresentazione veritiera e corretta in uno solo di questi documenti comporta la nullità del bilancio nel suo complesso. L’articolazione del bilancio di esercizio nei tre documenti che ne costituiscono le componenti essenziali corrisponde alle finalità centrali del bilancio stesso, che possono essere sintetizzate:

- a. fornire una periodica ed attendibile conoscenza del risultato economico conseguito nell’esercizio, ivi inclusa una chiara dimostrazione dei relativi componenti positivi e negativi di reddito (a questo obiettivo è finalizzato il Conto Economico);
- b. fornire una periodica ed attendibile conoscenza della connessa valutazione e composizione del patrimonio aziendale in modo da esprimere la situazione patrimoniale dell’impresa nonché la sua situazione finanziaria (a questo obiettivo è finalizzato lo Stato Patrimoniale);
- c. fornire elementi informativi essenziali affinché bilancio di esercizio possa assolvere la sua funzione di strumento di informazione patrimoniale, finanziaria

ed economica dell'impresa in modo intelligibile e corretto (a questo obiettivo è finalizzata alla Nota Integrativa).

Lo schema dello Stato Patrimoniale prescritto dall'art. 2424 del Codice Civile è a sezioni contrapposte denominate attivo quella sinistra, e passivo quella di destra. Nello Stato Patrimoniale vengono raffigurati l'insieme dei beni economici a disposizione di diritto e di fatto dell'azienda per il suo funzionamento produttivo (attivo), nonché i debiti (passivo) e, per differenza, il patrimonio netto.

Figura 8 - Macro aggregazioni dello Stato Patrimoniale contraddistinte con le lettere alfabetiche art. 2424 cc

STRUTTURA DELLO STATO PATRIMONIALE articolo 2424	
Macro aggregazioni dello Stato Patrimoniale contraddistinte con le lettere alfabetiche	
ATTIVO	PASSIVO
A. CREDITI VERSO SOCI B. IMMOBILIZZAZIONI I. immobilizzazioni immateriali II. immobilizzazioni materiali III. immobilizzazioni finanziarie C. ATTIVO CIRCOLANTE I. rimanenze II. crediti III. attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni IV. disponibilità liquide D. RATEI E RISCONTI ATTIVI	A. PATRIMONIO NETTO B. FONDI PER RISCHI ED ONERI C. TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO D. DEBITI E. RATEI E RISCONTI PASSIVI

Figura 9 – Contenuto dettagliato dello Stato Patrimoniale art. 2424 cc

CONTENUTO DELLO STATO PATRIMONIALE articolo 2424	
ATTIVO	PASSIVO
<p>A) Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti, con separata indicazione della parte già richiamata.</p> <p>B) Immobilizzazioni, con separata indicazione di quelle concesse in locazione finanziaria:</p> <p>I - Immobilizzazioni immateriali:</p> <p>1) costi di impianto e di ampliamento</p> <p>2) costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità</p> <p>3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno</p> <p>4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili</p> <p>5) avviamento</p> <p>6) immobilizzazioni in corso e acconti</p> <p>7) altre</p> <p>Totale</p> <p>II - Immobilizzazioni materiali:</p> <p>1) terreni e fabbricati</p> <p>2) impianti e macchinario</p> <p>3) attrezzature industriali e commerciali</p> <p>4) altri beni</p> <p>5) immobilizzazioni in corso e acconti</p> <p>Totale</p> <p>III - Immobilizzazioni finanziarie, con separata indicazione, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo:</p> <p>1) partecipazioni in:</p> <p>a) imprese controllate</p> <p>b) imprese collegate</p> <p>c) imprese controllanti</p> <p>d) altre imprese</p>	<p>A) Patrimonio netto:</p> <p>I - Capitale</p> <p>II - Riserva da soprapprezzo delle azioni</p> <p>III - Riserve di rivalutazione</p> <p>IV - Riserva legale</p> <p>V - Riserve statutarie</p> <p>VI - Riserva per azioni proprie in portafoglio</p> <p>VII - Altre riserve, distintamente indicate</p> <p>VIII - Utili (perdite) portati a nuovo</p> <p>IX - Utile (perdita) dell'esercizio</p> <p>Totale</p> <p>B) Fondi per rischi e oneri:</p> <p>1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili</p> <p>2) per imposte, anche differite</p> <p>3) altri</p> <p>i</p> <p>Totale</p> <p>C) Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato</p> <p>D) Debiti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:</p> <p>1) obbligazioni</p> <p>2) obbligazioni convertibili</p> <p>3) debiti verso soci per finanziamenti</p> <p>4) debiti verso banche</p> <p>5) debiti verso altri finanziatori</p> <p>6) acconti</p> <p>7) debiti verso fornitori</p>

<p>a) verso imprese controllate</p> <p>b) verso imprese collegate</p> <p>c) verso controllanti</p> <p>d) verso altri</p> <p>3) altri titoli</p> <p>4) azioni proprie, con indicazione anche del valore nominale complessivo.</p> <p>Totale</p> <p>Totale immobilizzazioni (B)</p> <p>C) Attivo circolante:</p> <p>I - Rimanenze:</p> <p>1) materie prime, sussidiarie e di consumo</p> <p>2) prodotti in corso di lavorazione e semilavorati</p> <p>3) lavori in corso su ordinazione</p> <p>4) prodotti finiti e merci</p> <p>5) acconti</p> <p>Totale</p> <p>II - Crediti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:</p> <p>1) verso clienti</p> <p>2) verso imprese controllate</p> <p>3) verso imprese collegate</p> <p>4) verso controllanti</p> <p>4-bis) crediti tributari</p> <p>4-ter) imposte anticipate</p> <p>5) verso altri</p> <p>Totale</p> <p>III - Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:</p> <p>1) partecipazioni in imprese controllate</p> <p>2) partecipazioni in imprese collegate</p> <p>3) partecipazioni in imprese controllanti</p> <p>4) altre partecipazioni</p> <p>5) azioni proprie, con indicazioni anche del valore nominale complessivo</p> <p>6) altri titoli</p>	<p>10) debiti verso imprese collegate</p> <p>11) debiti verso controllanti</p> <p>12) debiti tributari</p> <p>13) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale</p> <p>14) altri debiti</p> <p>Totale</p> <p>E) Ratei e risconti, con separata indicazione dell'aggio su prestiti</p>
--	--

Totale	
IV - Disponibilità liquide:	
1) depositi bancari e postali	
2) assegni	
3) danaro e valori in	
D) Ratei e risconti, con separata indicazione del disaggio su prestiti	

Lo schema del Conto Economico prescritto dall'art. 2425 del Codice Civile è in forma scalare.

In questo caso i costi e i ricavi di competenza economica vengono classificati secondo la loro natura e origine e, quindi, raggruppati per aree di afferenza: area della produzione, area finanziaria e area straordinaria. In tale ipotesi il valore della produzione non comprende genericamente tutti i ricavi di competenza economica dell'esercizio, ma solo quelli afferenti all'area della produzione; parallelamente, il costo della produzione ottenuta non riguarda tutti i costi di competenza economica dell'esercizio, ma solo quelli di pertinenza all'area della produzione.

Il Conto Economico deve fornire un'espressiva rappresentazione delle operazioni di gestione, mediante una sintesi dei componenti positivi e negativi di reddito che hanno contribuito a determinare il risultato economico conseguito, raggruppati in modo da evidenziare significativi risultati intermedi.

Esso contrappone innanzitutto il "valore della produzione" ai "costi della produzione" riferiti entrambi alla gestione ordinaria.

La differenza che si ottiene rappresenta il margine operativo lordo della gestione ordinaria, al quale, per determinare il risultato dell'esercizio devono essere aggiunti o sottratti:

- il risultato della gestione finanziaria costituito da oneri e proventi finanziari e rettifiche di valore di attività finanziarie;
- il risultato della gestione straordinaria, costituito da oneri e proventi straordinari;
- le imposte sul reddito dell'esercizio.

Figura 10 - Contenuto del Conto Economico art 2425 cc

STRUTTURA DEL CONTO ECONOMICO articolo 2425

Macro aggregazioni del Conto Economico

A) Valore della produzione:

- 1) ricavi delle vendite e delle prestazioni
- 2) variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti
- 3) variazioni dei lavori in corso su ordinazione
- 4) incrementi di immobilizzazioni per lavori interni
- 5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio

Totale

B) Costi della produzione:

- 6) per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci
- 7) per servizi
- 8) per godimento di beni di terzi
- 9) per il personale:
 - a) salari e stipendi
 - b) oneri sociali
 - c) trattamento di fine rapporto
 - d) trattamento di quiescenza e simili
 - e) altri costi
- 10) ammortamenti e svalutazioni:
 - a) ammortamento delle immobilizzazioni immateriali
 - b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali
 - c) altre svalutazioni delle immobilizzazioni
 - d) svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide
- 11) variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci
- 12) accantonamenti per rischi
- 13) altri accantonamenti
- 14) oneri diversi di gestione

Totale

Differenza tra valore e costi della produzione (A - B)

C) Proventi e oneri finanziari:

- 15) proventi da partecipazioni, con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate e collegate
- 16) altri proventi finanziari:
 - a) da crediti iscritti nelle immobilizzazioni, con separata indicazione di quelli da imprese controllate e collegate e di quelli da controllanti
 - b) da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni
 - c) da titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni
 - d) proventi diversi dai precedenti, con separata indicazione

di quelli da imprese controllate e collegate e di quelli da controllanti

17) interessi e altri oneri finanziari, con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti

17-bis) utili e perdite su cambi. Totale (15 + 16 - 17+ - 17 bis)

D) Rettifiche di valore di attività finanziarie:

18) rivalutazioni:

a) di partecipazioni

b) di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni

c) di titoli iscritti all'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni;

19) svalutazioni:

a) di partecipazioni

b) di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni

c) di titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni

Totale delle rettifiche (18 - 19)

E) Proventi e oneri straordinari:

20) proventi, con separata indicazione delle plusvalenze da alienazioni i cui ricavi non sono iscrivibili al n.5)

21) oneri, con separata indicazione delle minusvalenze da alienazioni, i cui effetti contabili non sono iscrivibili al n. 14), e delle imposte relative a esercizi precedenti

Totale delle partite straordinarie (20-21)

La Nota Integrativa deve fornire le informazioni necessarie per interpretare i dati riportati nel bilancio di esercizio e valutare l'andamento economico e la consistenza patrimoniale dell'impresa; art. 2427

“Contenuto della Nota Integrativa”. La nota integrativa deve in particolare indicare:

1. i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori in moneta;
2. i movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce: il costo; le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni; le acquisizioni, gli spostamenti da una ad altra voce, le alienazioni avvenuti nell'esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio; il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio;

<p>1) crediti 2) titoli Totale III <i>Totale immobilizzazioni (A)</i></p> <p>B) Attivo circolante:</p> <p>I. <i>Scorte:</i></p> <p>1) sanitarie 2) non-sanitarie Totale I</p> <p>II. <i>Crediti da:</i></p> <p>1) Regione e Provincia autonoma 2) Comune 3) USL 4) Erario 5) altri (privati, estero, anticipi, personale..) Totale II</p> <p>III. <i>Attività finanziarie:</i></p> <p>1) titoli a breve Totale III</p> <p>IV. <i>Disponibilità liquide:</i></p> <p>1) Cassa 2) Istituto tesoriere 3) C/c postale Totale IV <i>Totale attivo circolante (B)</i></p> <p>C) Ratei e risconti</p> <p>D) Conti d'ordine</p> <p>1) canoni leasing ancora da pagare 2) depositi cauzionali</p>	<p>1) mutui 2) Regione e Provincia autonoma 3) Comune 4) Usl 5) debiti verso fornitori 6) debiti verso istituto tesoriere 7) debiti tributari 8) debiti verso istituti di previdenza 9) altri debiti Totale D)</p> <p>E) Ratei e risconti</p> <p>F) Conti d'ordine</p> <p>1) Canoni leasing ancora da pagare 2) Depositi cauzionali</p>
--	---

Fonte: Decreto 20 ottobre 1994 allegato 1, "Schema di bilancio delle aziende sanitarie ed ospedaliere"

La prima differenza sostanziale rispetto al bilancio civilistico emerge con chiarezza nello Stato Patrimoniale, dove manca la prima macroclasse A) *Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti*, il motivo è che le istituzioni a cui è indirizzato il bilancio ministeriale sono aziende sanitarie pubbliche. Da sottolineare è anche la voce A.II.8. *Costi di manutenzione straordinaria*, tale voce non compare nel bilancio civilistico perché secondo la normativa civilistica le manutenzioni straordinarie ritenute incrementative devono essere portati a direkte incremento del valore del cespite a cui si riferiscono. Tale voce risulta essere pertanto in

contrasto con la normativa civilistica e con i principi contabili e la sua presenza non è giustificabile dalle peculiarità proprie del settore sanitario.

Ulteriore differenza è rappresentata dalla voce B.I. *Scorte*, che oltre ad avere una denominazione impropria (sarebbe più opportuno impiegare il termine “rimanenze”) non prevede la distinzione in diverse tipologie di rimanenze così come da impostazione civilistica.

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

Infine nel passivo si riscontrano modificazioni profonde rispetto al bilancio civilistico soprattutto nella prima classe A) *Patrimonio netto* dove le voci vengono distinte secondo una logica strettamente pubblica. Il *premio di operosità Sumai* è un conto la cui natura è, in linea di principio, assimilabile a quella del fondo TFR.

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

Figura 12 – Schema di Conto Economico delle USL e delle Aziende Ospedaliere Decreto 20 ottobre 1994

A) Valore della produzione

1. Contributi in conto esercizio
2. Proventi e ricavi diversi
3. Concorsi, recuperi, rimborsi per attività tipiche
4. Compartecipazione alla spesa per prestazioni sanitarie
5. Costi

capitalizzati Totale A)

B) Costi della produzione

1. Acquisti d’esercizio
2. Manutenzione e riparazione
3. Costi per prestazioni di servizi da pubblico
4. Costi per prestazioni di servizi da privato
5. Godimento di beni di terzi
6. Personale del ruolo sanitario
7. Personale del ruolo professionale
8. Personale del ruolo tecnico

9. Personale del ruolo amministrativo
 10. Spese amministrative e generali
 11. Servizi appaltati
 12. Ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali
 13. Ammortamenti delle immobilizzazioni materiali
 14. Svalutazione dei crediti
 15. Variazione delle rimanenze
 16. Accantonamenti tipici
- dell'esercizio Totale B)

Differenza tra valore e costi della produzione (A-B)

C) proventi ed oneri finanziari

1. Oneri finanziari
 2. Interessi
 3. Entrate
- varie Totale C)

D) Rettifiche di valore di attività finanziarie

Totale D)

E) Proventi e oneri straordinari

1. minusvalenze
2. plusvalenze
3. accantonamenti non tipici dell'attività sanitaria
4. concorsi, recuperi, rimborsi per attività non tipiche
5. sopravvenienze e in sussistenze

Totale E)

Risultato prima delle imposte

Imposte o tasse

Utile o perdita d'esercizio

Fonte: Decreto 20 ottobre 1994 allegato 1, "Schema di bilancio delle aziende sanitarie ed ospedaliere"

Il *valore della produzione* risulta essere profondamente diverso rispetto allo schema del bilancio civilistico, tuttavia tali differenze sono riconducibili alle particolari esigenze del settore sanitario. Nella voce A.2. *Proventi e ricavi diversi* vengono iscritti i ricavi delle prestazioni di attività sanitarie istituzionali. Per quanto concerne i *costi della produzione* lo schema ministeriale presenta poche differenze formali rispetto allo schema civilistico, la differenza è però sostanziale dal momento che i *costi per prestazioni di servizi* vengono classificati secondo il criterio della destinazione, impostazione che risulta essere incoerente con i principi dettati per la

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

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

I documenti allegati al bilancio sono: la relazione sulla gestione a cura del Direttore Generale e la relazione sul bilancio a cura del Collegio dei revisori.

I contenuti della relazione del Direttore Generale risultano puntualmente definiti dall'articolo 2428 del c.c. e la sua finalità principale è appunto l'andamento della gestione che evoca implicitamente l'analisi dell'evoluzione nel tempo dei risultati aziendali e al tempo stesso il confronto rispetto ai risultati attesi.

La finalità sostanziale che il codice civile attribuisce alla relazione del collegio dei sindaci pare quella di verificare se nella redazione del bilancio, nella sua articolazione nei tre documenti base che lo costituiscono, siano state rigorosamente rispettati i principi generali indicati dall'articolo 2423 del c.c. ed i principi specifici relativi alla struttura ed ai contenuti di tali documenti. La relazione del collegio dei sindaci deve pertanto essere dedicata alla verifica della rispondenza del bilancio rispetto a tali principi, per quanto attiene in particolare i criteri di valutazione delle immobilizzazioni, dei rischi e degli oneri, che devono essere tali che il bilancio possa fornire un quadro effettivamente veritiero e corretto della gestione aziendale.

I nuovi schemi proposti dal Decreto 20 marzo 2013 intitolato "Modifica degli schemi dello Stato Patrimoniale, del Conto Economico e della Nota Integrativa delle Aziende del Servizio Sanitario Nazionale", rispetto a quelli del Decreto 20 ottobre 1994, non presentano sostanziali elementi di novità con riguardo alla forma ed alla struttura, mentre aggiornano il contenuto di alcune poste e, in taluni casi, offrono una informativa di maggior dettaglio attraverso opportune integrazioni di quelle preesistenti.

Figura 13 – Schema dello Stato Patrimoniale Decreto 20 marzo 2013

STATO PATRIMONIALE Decreto 20 marzo 2013				
ATTIVO	Anno	Anno	Var.	Var.
	T	T-1	T/T-1	T/T-1
			Importo	%
A) Immobilizzazioni:				
<i>I. Immobilizzazioni immateriali:</i>				
1) costi di impianto e di ampliamento				
2) costi di ricerca, sviluppo				
3) diritti di brevetto e diritti di utilizzazione delle opere d'ingegno				
4) immobilizzazioni immateriali in corso e acconti				
5) altre immobilizzazioni immateriali				
<i>II. Immobilizzazioni materiali:</i>				
1) terreni				
a) terreni disponibili				
b) terreni indisponibili				
2) fabbricati				
a) fabbricati non strumentali				
b) fabbricati strumentali				
3) impianti e macchinari				
4) attrezzature sanitarie e scientifiche				
5) mobili e arredi				
6) automezzi				
7) oggetti d'arte				
8) altre immobilizzazioni immateriali				
9) immobilizzazioni materiali in corso e acconti				
<i>III. Immobilizzazioni finanziarie (con separata indicazione, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo)</i>				
1) crediti finanziari				
a) crediti finanziari v/Stato				
b) crediti finanziari v/Regione				
c) crediti finanziari v/partecipate				
d) crediti finanziari v/altri				
2) titoli				
a) partecipazioni				
b) altri titoli				

Entro	Oltre
12	12
mesi	mesi

Totale A)**B) Attivo circolante***I. Rimanenze*

- 1) Rimanenze beni sanitari
- 2) Rimanenze beni non sanitari
- 3) Acconti per acquisti beni sanitari
- 4) Acconti per acquisti beni non sanitari

II. Crediti (con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo)

1) Crediti v/Stato

a) Crediti v/Stato parte corrente

- 1) Crediti v/Stato per spesa corrente e acconti

- 2) Crediti v/Stato – altro

b) Crediti v/Stato - investimenti

c) Crediti v/Stato – per ricerca

- 1) Crediti v/Ministero della Salute per ricerca corrente

- 2) Crediti v/Ministero della Salute per ricerca finalizzata

- 3) Crediti v/Stato per ricerca – altre Amministrazioni centrali

- 4) Crediti v/Stato – investimenti

per ricerca

d) Crediti v/prefetture

2) Crediti v/Regione o P.A.

a) Crediti v/Regione o P.A.

parte corrente

1) Crediti v/Regione o P. A.

spesa corrente

a) Crediti v/Regione o P.A.

per fin.to sanitario

ordinario corrente

b) Crediti v/Regione o P.A.

per fin.to sanitario

aggiuntivo corrente

LEA

Entro	Oltre
12	12
mesi	mesi

c) Crediti v/Regione o P.A. per

	Entro	Oltre				
	12 mesi	12 mesi				
fin.to sanitario aggiuntivo corrente						
extra						
LEA						
d) Crediti v/Regione o P.A. per spesa corrente - altro						
2) Crediti v/Regione o P.A. per ricerca						
b) Crediti v/Regione o P.A. – patrimonio netto						
1) Crediti v/Regione o P.A. per fin.to per investimenti						
2) Crediti v/Regione o P.A. per incremento fondo di dotazione						
3) Crediti v/Regione o P.A. per ripiano perdite						
4) Crediti v/Regione o P.A. per ricostituzione risorse da investimenti esercizi precedenti						
3) Crediti v/Comuni						
4) Crediti v/aziende sanitarie pubbliche e acconto quota FSR da distribuire						
a) Crediti v/aziende sanitarie pubbliche della Regione						
b) Crediti v/aziende sanitarie pubbliche fuori Regione						
5) Crediti v/società partecipate e/o enti dipendenti dalla Regione						
6) Crediti v/Erario						
7) Crediti v/altri - - -						
<i>III. Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni</i>						
1) Partecipazioni che non costituiscono immobilizzazioni						
2) Altri titoli che non costituiscono immobilizzazioni - -						
<i>IV. Disponibilità liquide</i>						
1) Cassa						

2) Istituto Tesoriere				
3) Tesoreria Unica				
4) Conto corrente postale				
Totale B)				
C) Ratei e risconti attivi				
I. Ratei attivi				
II. Risconti attivi				
Totale C)				
TOTALE ATTIVO (A+B+C)				
D) Conti d'ordine				
1) Canoni di leasing ancora da pagare				
2) Depositi cauzionali				
3) Beni in comodato				
4) Altri conti d'ordine				

PASSIVO	Anno T	Anno T-1	Var. T/T-1	Var.
			1	T/T-1
			Importo	%
A) Patrimonio netto				
<i>I. Fondo di dotazione</i>				
<i>II. Finanziamenti per investimenti</i>				
1) Finanziamenti per beni di prima dotazione				
2) Finanziamenti da Stato per investimenti				
a) Finanziamenti da Stato ex art. 20 Legge 67/88				
b) Finanziamenti da Stato per ricerca				
c) Finanziamenti da Stato - altro				
3) Finanziamenti da Regione per investimenti				
4) Finanziamenti da altri soggetti pubblici per investimenti				
5) Finanziamenti per investimenti da rettifica contributi in conto esercizio				
<i>III. Riserve da donazioni e lasciti vincolati ad investimenti</i>				
<i>IV. Altre riserve</i>				
<i>V. Contributi per ripiano perdite</i>				
<i>VI. Utili (perdite) portati a nuovo</i>				
<i>VII. Utile (perdita) dell'esercizio</i>				
Totale A)				
B) Fondi per rischi ed oneri				
1) Fondi per imposte, anche differite				
2) Fondi per rischi				
3) Fondi da distribuire				
4) Quota inutilizzata contributi di parte corrente vincolati				
5) Altri fondi oneri				
Totale B)				
C) Trattamento fine rapporto				
1) Premi operosità				
2) TFR personale dipendente				
Totale C)				

D) Debiti (con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo)

- | | Entro | Oltre |
|---|-------|-------|
| | 12 | 12 |
| | mesi | mesi |
| 1) Mutui passivi | | |
| 2) Debiti v/Stato | | |
| 3) Debiti v/Regione o Provincia Autonoma | | |
| 4) Debiti v/Comuni | | |
| 5) Debiti v/aziende sanitarie pubbliche | | |
| a) Debiti v/aziende sanitarie pubbliche della Regione per spesa corrente e mobilità | | |
| b) Debiti v/aziende sanitarie pubbliche della Regione per finanziamento sanitario aggiuntivo corrente LEA | | |
| c) Debiti v/aziende sanitarie pubbliche della Regione per finanziamento sanitario aggiuntivo corrente extra LEA | | |
| d) Debiti v/aziende sanitarie pubbliche della Regione per altre prestazioni | | |
| e) Debiti v/aziende sanitarie pubbliche della Regione per versamenti a patrimonio netto | | |

Entro	Oltre
12	12
mesi	mesi

f) Debiti v/aziende sanitarie pubbliche fuori Regione						
6) Debiti v/società partecipate e/o enti dipendenti della Regione						
7) Debiti v/fornitori						
8) Debiti v/Istituto Tesoriere						
9) Debiti tributari						
10) Debiti v/altri finanziatori						
11) Debiti v/istituti previdenziali, assistenziali e sicurezza sociale						
12) Debiti v/altri - - -						
Totale D)						
E) Ratei e risconti passivi						
1) Ratei passivi						
2) Risconti passivi						
Totale E)						
F) Conti d'ordine						
1) Canoni di leasing ancora da pagare						
2) Depositi cauzionali						
3) Beni in comodato						
4) Altri conti d'ordine						
Totale F)						

Figura 14 – Schema Conto Economico Decreto 20 marzo 2013

CONTO ECONOMICO	Anno	Anno	Var.	Var.
	T	T-1	T/T-1	T/T-1
			Importo	%
A) VALORE DELLA PRODUZIONE				
1) Contributi in c/esercizio				
a) Contributi in c/esercizio - da Regione o Provincia Autonoma per quota F.S. regionale				
b) Contributi in c/esercizio - extra fondo - - - -				
1) Contributi da Regione o Prov. Aut. (extra fondo)				
- vincolati - -				
2) Contributi da Regione o Prov. Aut. (extra fondo)				
- Risorse aggiuntive da bilancio a titolo di copertura				
LEA				
3) Contributi da Regione o Prov. Aut. (extra fondo)				
- Risorse aggiuntive da bilancio a titolo di copertura				
extra LEA				
4) Contributi da Regione o Prov. Aut. (extra fondo)				
- altro				
5) Contributi da aziende sanitarie pubbliche (extra fondo)				
6) Contributi da altri soggetti pubblici				
c) Contributi in c/esercizio - per ricerca - - - -				
1) da Ministero della Salute per ricerca corrente - -				
2) da Ministero della Salute per ricerca finalizzata -				
- da Regione e altri soggetti pubblici - -				
4) da privati - -				
d) Contributi in c/esercizio - da privati				
2) Rettifica contributi c/esercizio per destinazione ad investimenti				
3) Utilizzo fondi per quote inutilizzate contributi vincolati di esercizi precedenti				

<p>rilevanza sanitaria</p> <p>a) Ricavi per prestazioni sanitarie e sociosanitarie - ad aziende sanitarie pubbliche - -</p> <p>b) Ricavi per prestazioni sanitarie e sociosanitarie – intramoenia - -</p> <p>c) Ricavi per prestazioni sanitarie e sociosanitarie - altro</p> <p>5) Concorsi, recuperi e rimborsi</p> <p>6) Compartecipazione alla spesa per prestazioni sanitarie (Ticket)</p> <p>7) Quota contributi in c/capitale imputata nell'esercizio</p> <p>8) Incrementi delle immobilizzazioni per lavori interni</p> <p>9) Altri ricavi e proventi</p> <p>Totale A)</p> <p>B) COSTI DELLA PRODUZIONE</p> <p>1) Acquisti di beni</p> <p>a) Acquisti di beni sanitari</p> <p>b) Acquisti di beni non sanitari</p> <p>2) Acquisti di servizi sanitari</p> <p>a) Acquisti di servizi sanitari - Medicina di base</p> <p>b) Acquisti di servizi sanitari - Farmaceutica</p> <p>c) Acquisti di servizi sanitari per assistenza specialistica</p> <p>ambulatoriale</p> <p>d) Acquisti di servizi sanitari per assistenza riabilitativa</p> <p>e) Acquisti di servizi sanitari per assistenza integrativa</p> <p>f) Acquisti di servizi sanitari per assistenza protesica</p> <p>g) Acquisti di servizi sanitari per assistenza ospedaliera</p> <p>h) Acquisti prestazioni di psichiatria residenziale e semiresidenziale</p> <p>i) Acquisti prestazioni di distribuzione farmaci File F</p> <p>j) Acquisti prestazioni termali in convenzione</p> <p>k) Acquisti prestazioni di trasporto sanitario</p> <p>l) Acquisti prestazioni socio-sanitarie a rilevanza sanitaria</p>				
--	--	--	--	--

<p>(intramoenia)</p> <p>n) Rimborsi Assegni e contributi sanitari</p> <p>o) Consulenze, collaborazioni, interinale, altre prestazioni di lavoro sanitarie e sociosanitarie</p> <p>p) Altri servizi sanitari e sociosanitari a rilevanza sanitaria -</p> <p>q) Costi per differenziale Tariffe TUC</p> <p>3) Acquisti di servizi non sanitari</p> <p>a) Servizi non sanitari - -</p> <p>b) Consulenze, collaborazioni, interinale, altre prestazioni di lavoro non sanitarie</p> <p>c) Formazione</p> <p>4) Manutenzione e riparazione</p> <p>5) Godimento di beni di terzi</p> <p>6) Costi del personale</p> <p>a) Personale dirigente medico</p> <p>b) Personale dirigente ruolo sanitario non medico</p> <p>c) Personale comparto ruolo sanitario</p> <p>d) Personale dirigente altri ruoli</p> <p>e) Personale comparto altri ruoli</p> <p>7) Oneri diversi di gestione</p> <p>8) Ammortamenti</p> <p>a) Ammortamenti immobilizzazioni immateriali</p> <p>b) Ammortamenti dei Fabbricati</p> <p>c) Ammortamenti delle altre immobilizzazioni materiali</p> <p>9) Svalutazione delle immobilizzazioni e dei crediti</p> <p>10) Variazione delle rimanenze</p> <p>a) Variazione delle rimanenze sanitarie</p> <p>b) Variazione delle rimanenze non sanitarie</p> <p>11) Accantonamenti</p> <p>a) Accantonamenti per rischi</p> <p>b) Acc. per premio operosità</p> <p>c) Accantonamenti per quote inutilizzate di contributi vincolati</p> <p>d) Altri accantonamenti</p> <p>DIFF. TRA VALORE E COSTI DELLA PRODUZIONE (A-B)</p>				
---	--	--	--	--

C) PROVENTI E ONERI FINANZIARI

- 1) Interessi attivi ed altri proventi finanziari
- 2) Interessi passivi ed altri oneri finanziari

Totale C)

D) RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITA' FINANZIARIE

- 1) Rivalutazioni
- 2) Svalutazioni

Totale D)

E) PROVENTI E ONERI STRAORDINARI

- 1) Proventi straordinari
 - a) Plusvalenze
 - b) Altri proventi straordinari
- 2) Oneri straordinari
 - a) Minusvalenze
 - b) Altri oneri straordinari

Totale E)

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

Y) IMPOSTE SUL REDDITO DELL'ESERCIZIO

- 1) IRAP
 - a) IRAP relativa a personale dipendente
 - b) IRAP relativa a collaboratori e personale assimilato
 - a lavoro dipendente
 - c) IRAP relativa ad attività di libera professione (intramoenia)
 - d) IRAP relativa ad attività commerciali
- 2) IRES
- 3) Accantonamento a fondo imposte (accertamenti, condoni, ecc.)

Totale y)

33 Le poste di bilancio e i fatti amministrativi di gestione

Per impostare un sistema di contabilità economico patrimoniale in grado di fornire gli elementi informativi necessari per la redazione dello schema di bilancio previsto dal suddetto Decreto interministeriale, è necessario come prima cosa, procedere all'individuazione ed alla rappresentazione contabile dello Stato Patrimoniale, così come appare all'inizio dell'esercizio in cui viene introdotta la nuova contabilità. Occorre cioè definire in termini di valore l'insieme di beni e servizi a disposizione, di diritto e di fatto, dell'azienda per svolgere la sua attività di produzione (attivo), i debiti (passivo) e, per differenza, il patrimonio netto. Quindi, avvalendosi di due serie di conti, si deve procedere alla rappresentazione di detti valori.

Successivamente occorre rilevare tutti i fatti amministrativi compiuti durante l'esercizio e rappresentare nelle due serie di conti i valori che da essi discendono.

Alla fine dell'esercizio, dopo che sono stati rilevati i fatti amministrativi di "gestione esterna" per poter pervenire alla determinazione del risultato economico si considerano anche quelli di "gestione interna". Quindi si procede alla redazione delle scritture di rettifica con cui si imputano e si stornano costi e ricavi sulla base del principio di competenza economica e si attua la collegata rilevazione di componenti patrimoniali.

In questo modo, alla fine dell'esercizio è possibile redigere il bilancio nelle sue parti di Conto Economico e di Stato Patrimoniale.

33.1 La valutazione del patrimonio iniziale

L'individuazione e quindi la rappresentazione contabile del patrimonio esistente al momento dell'attivazione del sistema di contabilità economico patrimoniale costituisce uno tra i primi problemi che le USL e le Aziende Ospedaliere si trovano a dover affrontare nell'introdurre un nuovo sistema contabile.

A tale proposito, come già anticipato, l'art. 5 del D.Lgs. 502/1992, come modificato dal D.Lgs. 517/1993, precisa che, tenuto conto della normativa regionale vigente, <<tutti i beni mobili, immobili, ivi compresi quelli da reddito e le attrezzature che, alla data di entrata in vigore del presente Decreto, fanno parte del patrimonio dei Comuni o delle Province con vincolo di destinazione alle Unità Sanitarie Locali, sono trasferiti al patrimonio delle Unità Sanitarie Locali e delle Aziende Ospedaliere>>. Inoltre, è previsto, dallo stesso articolo, che vengano trasferiti al patrimonio delle ASL anche beni

già appartenenti agli enti mutualistici soppressi di cui all'articolo 65, primo comma, della legge 23 dicembre 1978 n. 833 e successive modifiche.

Il problema non è tanto quello dell'individuazione del patrimonio mobiliare e immobiliare, che può essere agevolmente attuato sulla base dell'atto con cui si perfeziona il trasferimento di tali beni e quindi con un inventario di fatto, ma piuttosto quello dell'attribuzione di valore a detti beni nonché quello dell'individuazione dei rapporti di credito e di debito che fanno capo in quel momento all'azienda. A questo proposito intervengono in aiuto le "linee guida per i bilanci delle aziende sanitarie" emanate a cura dei Ministeri del Tesoro e della Sanità in data 6 giugno 1995.

Individuato l'attivo ed il passivo patrimoniale, per differenza si determina il patrimonio netto che costituisce una misura di sintesi della ricchezza dell'impresa. Al fine di evidenziare i modi ed i tempi in cui esso si è costituito, i principi contabili stabiliscono che nello Stato Patrimoniale siano esposti distintamente nella sezione denominata "patrimonio netto" il capitale sociale, le riserve di capitale, gli utili e le perdite di esercizi precedenti riportate a nuovo, l'utile o la perdita dell'esercizio; tali poste devono essere iscritte in bilancio al loro valore nominale. Il patrimonio netto, naturalmente, in quanto espressione della differenza tra valori attribuiti all'attivo e al passivo patrimoniale, potrà assumere sia segno positivo (se l'attivo risulta maggiore del passivo) che negativo (se l'attivo risulta minore del passivo).

Il patrimonio netto in fase di costituzione dell'azienda, viene identificato con il fondo di dotazione, cioè con il patrimonio conferito all'USL o all'Azienda Ospedaliera per svolgere l'attività di produzione. Tale patrimonio potrà subire nel tempo delle variazioni dovute a nuovi conferimenti, a titolo di contributi in conto capitale e contributi per ripiani di perdite, oppure dovute all'espletamento dell'attività di gestione, ossia variazioni in aumento per utili capitalizzati e variazioni in diminuzione per perdite subite e non ripianate.

332 Le poste dello Stato Patrimoniale

Immobilizzazioni

Si definiscono immobilizzazioni gli elementi del patrimonio che non esauriscono la loro utilità nel corso dell'esercizio ma rappresentano impieghi di capitale ad utilità pluriennale ovvero fattori della produzione a fecondità ripetuta.

Le immobilizzazioni si classificano secondo la loro natura in tre gruppi:

1. immobilizzazioni immateriali;
2. immobilizzazioni materiali;
3. immobilizzazioni finanziarie.

L'articolo 2426 del codice civile, nel testo modificato dal decreto legislativo 127/91 dispone testualmente che <<le immobilizzazioni sono iscritte in bilancio al costo di acquisto o di produzione>>. Al costo di acquisto si computano anche i costi accessori; il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili al prodotto.

L'utilizzazione pluriennale dell'immobilizzazioni quali strumenti per la produzione del reddito comporta che i costi sostenuti per la loro acquisizione siano di competenza di tutto il periodo di vita utile. Il costo di acquisto o di produzione viene ripartito sugli esercizi di competenza attraverso la tecnica dell'ammortamento.

Tutti i beni devono essere assoggettati ad ammortamento, ad esclusione di quelli la cui utilità non si esaurisce nel tempo, ad esempio i terreni.

Le quote di ammortamento devono essere contabilizzate tra i costi nel conto economico, alimentando in contropartita il conto "fondo di ammortamento" dello stato patrimoniale. Il valore di tale fondo si incrementa nel tempo fino ad uguagliare il valore originario del bene.

Tuttavia, riguardo al processo di ammortamento ed alla sua rappresentazione contabile, le "linee guida per il bilancio delle aziende sanitarie" prevedono si debba procedere alla cosiddetta "sterilizzazione" dell'ammortamento dei fattori a fecondità ripetuta acquistati mediante finanziamenti in conto capitale.

A tal proposito occorre ricordare che a fronte di un finanziamento in conto capitale si rileva una variazione in aumento del patrimonio netto, rappresentata come "contributi in conto capitale".

Con il processo di "sterilizzazione" si vuole neutralizzare gli effetti economici della contabilizzazione del ammortamento. Infatti, dopo che si è proceduto alla normale rappresentazione contabile dell'ammortamento, si deve rilevare un valore di pari importo, quale utilizzo di quota contributi in conto capitale, da rappresentare tra i costi capitalizzati in quanto componente del valore della produzione. Contemporaneamente si deve rappresentare una diminuzione del patrimonio netto alla voce "contributi in conto capitale". In questo modo si ottengono i seguenti effetti:

- durante lo svolgimento del processo di ammortamento il risultato economico d'esercizio risulterà depurato dei costi di utilizzazione di quei fattori acquistati con contributi in conto

capitale;

- alla fine del processo di ammortamento, la relativa “sterilizzazione” avrà condotto ad una diminuzione del patrimonio netto pari al contributo in conto capitale a suo tempo ricevuto per finanziare l’acquisto del fattore.

Conseguentemente, per i costi dei suddetti fattori non può essere previsto il reintegro tramite ricavi, cioè non è demandato alla capacità aziendale il rinnovo di questi fattori, rinnovo che viene a dipendere dall’erogazione di nuovi contributi, perpetuando in tal modo il processo di finanziamento esterno di queste aziende.

Le motivazioni indicate nelle “linee guida” per giustificare l’introduzione del processo di “sterilizzazione” sono apparentemente di ordine tecnico:

- evitare che la progressiva rilevazione dei contributi concessi in conto capitale, nel corso degli anni, dia luogo ad una dilatazione dell’ammontare del valore rappresentato nella voce “contributi in conto capitale”;
- evitare esposizioni di perdite di esercizio a causa dell’incidenza delle suddette quote di ammortamento.

In assenza del processo di “sterilizzazione” si verrebbe, infatti, ad un continuo aumento del patrimonio netto dell’azienda, la cui integrità economica non potrebbe essere garantita mediante la reintegrazione dei costi da parte dei ricavi (reintegrazione, peraltro, di fatto non voluta). Ciò darebbe luogo alla continua rilevazione di perdite, non dovute necessariamente ad una cattiva gestione aziendale, ma al fatto che alla diminuzione di valore dei fattori a fecondità ripetuta non corrisponderebbe un aumento dell’attivo circolante tale da garantire, a parità di altre condizioni, uno stesso valore dell’attivo patrimoniale e quindi, a parità di altri valori dell’attivo e del passivo, uno stesso valore di patrimonio netto.

Queste considerazioni portano a riflettere sul significato che deve essere attribuito al risultato economico delle USL e delle Aziende Ospedaliere, così come viene determinato sulla base della contabilità economico patrimoniale introdotta.

Non vi è dubbio che il risultato economico voglia essere espressione della sua capacità dell’azienda di mantenere integro il suo patrimonio nel corso dell’esercizio. Tale integrità, in generale, non viene demandata alla sola capacità di conseguire un flusso di ricavi atto a coprire i costi, ma piuttosto, dato un certo ammontare di risorse assimilabili convenzionalmente ad un flusso di ricavi, alla capacità di utilizzare in modo economico tale risorse. Ciò, naturalmente, non può a sua volta prescindere dalla capacità di approvvigionare in modo economico le stesse risorse in quanto, i costi di utilizzazione dei fattori sono derivati dal loro costo di acquisto.

Pertanto, il risultato economico vuole essere in queste aziende espressione dell'attitudine ad assumere comportamenti efficaci sul piano della funzionalità ed efficienti su quello dell'utilizzo delle risorse. In tal modo viene garantito nel tempo un equilibrio tra valore creato in termini di risultati qualitativi e quantitativi realizzati e valore consumato utilizzando le risorse disponibili nello svolgimento della gestione.

Rimanenze

Le rimanenze di magazzino includono il materiale di consumo che concorre al normale svolgimento dell'attività dell'azienda.

In risposta alle esigenze informative del Ministero si suddividono in:

- materiali sanitari
- materiali non sanitari
- acconti

Per scorte sanitarie si intendono le rimanenze di beni necessari per il normale svolgimento dell'attività dell'azienda e finalizzate all'erogazione di servizi sanitari.

Per scorte non sanitarie si intendono rimanenze di beni non utilizzati per il normale svolgimento dell'attività istituzionale dell'azienda, ma accessori alla prestazione dei servizi.

La voce acconti accoglie gli ammontari pagati ai fornitori di servizi o di beni, sanitari e non sanitari, a cui non è corrisposta, entro la data del 31.12, la prestazione del servizio o la consegna dei beni.

Le scorte al 31/12 di ciascun esercizio sono indicate nello stato patrimoniale attivo mentre le variazioni intercorse rispetto all'esercizio precedente sono invece ricomprese nel conto economico alla voce B.14 tra i costi di esercizio. Pertanto gli incrementi delle scorte dovranno essere iscritti, nel conto economico tra i costi della produzione, con segno negativo, le riduzioni con segno positivo.

La valorizzazione delle rimanenze può essere effettuata con il metodo della specifica identificazione del costo, con il metodo F.I.F.O. (Primo entrato, primo uscito), con il metodo L.I.F.O. (Ultimo entrato, primo uscito) o con il metodo del costo medio ponderato il quale risulta essere il più neutrale.

Deve essere indicato in nota integrativa il principio generale di valutazione.

Prestazioni sanitarie in corso

Tra le rimanenze particolare rilievo rivestono le degenze in corso alla data di chiusura dell'esercizio. La valorizzazione dei ricavi sulla base dei soli mesi nel corso dell'esercizio comporta in effetti un evidente violazione del principio della competenza

economica particolarmente significativa nel caso dei ricoveri di riabilitazione o lungodegenza. Per quanto concerne la valutazione delle degenze in corso si ritiene corretto applicare a ciascun ricovero la tariffa attribuita alla dimissione (dato di norma conosciuto alla data di redazione del bilancio e facilmente acquisibile utilizzando la procedura informatica di gestione dei ricoveri) in quota parte della durata complessiva della degenza. Il criterio proposto pare coerente con quanto disposto dal codice civile per quanto concerne la valutazione dei lavori in corso su ordinazione (voce adattata, con riferimento alle aziende sanitarie con la dizione prestazioni sanitarie in corso). Al riguardo il codice civile all'articolo 2426 comma uno precisa che i lavori in corso su ordinazione possono essere iscritti sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza.

Crediti - Crediti verso aziende sanitarie pubbliche

Si ricorda che nello schema dello Stato Patrimoniale per le aziende sanitarie non è presente la classe *Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti*, in quanto le istituzioni a cui è indirizzato il bilancio ministeriale sono aziende sanitarie pubbliche.

Nello schema di bilancio per le aziende sanitarie la classificazione dei crediti secondo la natura del debitore distingue:

1. Regione e Provincia Autonoma
2. Comune
3. Aziende sanitarie pubbliche
4. ARPA³
5. Erario
6. Altri (privati, estero, anticipi, personale).

Nel conto *crediti verso aziende sanitarie pubbliche* devono essere contabilizzati gli importi corrispondenti ai costi sostenuti dall'azienda sanitaria per prestazioni erogate a assistiti appartenenti al territorio di altre aziende sanitarie. Rientrano in particolare in quest'aggregato i crediti relativi alla mobilità sanitaria attiva.

Patrimonio netto - Contributi in conto capitale

Le voci di patrimonio netto previste nello schema di bilancio interministeriale sono le seguenti:

³ ARPA è l'acronimo di Agenzia regionale per la protezione dell'ambiente. Queste agenzie sono state istituite a seguito del referendum del 18 aprile 1993 che abrogò alcune parti di articoli della legge 23 dicembre 1978, n. 833 di istituzione del Servizio Sanitario Nazionale (SSN). Pertanto, furono eliminate le competenze ambientali della vigilanza e controllo locali del SSN esercitate tramite i Presidi multizonali di prevenzione (PMP) delle Unità Sanitarie Locali.

1. finanziamenti per investimenti, così definiti i contributi in conto capitale dal Decreto interministeriale 11 febbraio 2002
2. donazioni e lasciti vincolati ad investimenti
3. fondo di dotazione ovvero la differenza tra la sommatoria degli elementi attivi e passivi rilevati nello stato patrimoniale al momento della costituzione dell'azienda sanitaria
4. contributi per ripiani perdite
5. utili (perdite) portati a nuovo
6. utile (perdita) dell'esercizio.

Per contributi in conto capitale o finanziamenti per investimenti si intendono le somme erogate dallo Stato o da altri enti per la realizzazione di iniziative dirette alla costruzione o all'ampliamento di immobilizzazioni materiali.

L'importo dei contributi in conto capitale iscritto in bilancio tra le voci del patrimonio netto si decrementa nel tempo di un valore corrispondente alle quote di ammortamento calcolate sulle immobilizzazioni conseguentemente realizzate e iscritte nello Stato Patrimoniale. Tale decremento deve essere contabilizzato nel conto economico alla voce "utilizzo contributi in conto capitale" alla stregua di un ricavo differito.

Per quanto riguarda le rilevazioni contabili delle operazioni di finanziamento mediante contributi in conto capitale (Figura 15) , si deve operare tenendo presente che, al momento della notifica della delibera di erogazione, in contabilità economico patrimoniale sorge un credito verso l'ente erogatore, quindi una variazione numerario attiva, a cui corrisponde una variazione in aumento del patrimonio netto che, da questo momento, viene ad essere costituito, oltre che dal fondo di dotazione, anche da contributi in conto capitale.

Successivamente al momento dell'accredito presso il conto del tesoriere, in contabilità economico patrimoniale si rileva l'entrata di denaro, cioè una variazione numerario attiva, a cui corrisponde una diminuzione di crediti, ossia una variazione numerario passiva.

Figura 15- Le operazioni di finanziamento in conto capitale

CONTABILITA' ECONOMICO- PATRIMONIALE + crediti / + patrimonio netto	CONTABILITA' ECONOMICO- PATRIMONIALE + c/Tesoriere / - crediti
---	--

Trattamento fine rapporto

Questa voce, meglio indicata come trattamento fine servizio, si rende necessaria per iscrivere in bilancio l'onere finanziario conseguente al trattamento di fine rapporto di personale dipendente a tempo determinato. Per tutto l'altro personale dipendente il trattamento di fine rapporto viene corrisposto dall'INADEL (Istituto Nazionale Assistenza Dipendenti Enti Locali), e quindi non comporta oneri finanziari da parte dell'azienda sanitaria.

Premio operosità SUMAI

Art. 38 comma 1, Convenzione specialisti ambulatoriali 2000 << A tutti i medici ambulatoriali che svolgono la loro attività per conto delle Aziende, ai sensi del presente accordo, con regolare incarico a tempo indeterminato, alla cessazione del rapporto professionale spetta dopo un anno di servizio un premio di operosità nella misura di una mensilità per ogni anno di servizio prestato in base all'anzianità...>>.

Dunque, il premio di operosità dei medici Sumai (Sindacato Unitario Medici Ambulatori Interni) indicato nel passivo dello Stato Patrimoniale al punto C), costituisce un debito dell'azienda nei confronti del personale medico specialistico interno per trattamento di fine rapporto (nel piano dei conti suggerito dalle "linee guida" viene invece rappresentato tra i fondi di rischi e oneri).

Debiti verso aziende sanitarie

Devono essere contabilizzati in questo conto gli importi corrispondenti ai costi sostenuti per prestazioni erogate a propri assistiti da altre aziende sanitarie. Rientrano in particolare in quest'aggregato i debiti relativi alla mobilità sanitaria passiva.

Ratei e risconti

I ratei e i risconti sono scritture rettificative finalizzate ad assicurare al bilancio d'esercizio il rispetto della competenza economica. A fronte di costi e ricavi di competenza di più esercizi si hanno risconti in corrispondenza di pagamenti o incassi anticipati e ratei in corrispondenza dei pagamenti o incassi posticipati rispetto alla data di chiusura del bilancio. La qualificazione attiva o passiva è da porsi in relazione all'effetto, positivo o negativo, sul reddito di esercizio. A tal proposito le disposizioni del codice civile le troviamo all'art. 2424 bis.

La logica secondo la quale si determinano ratei e risconti attivi e passivi efficacemente sintetizzata della matrice di seguito riprodotta:

	Anticipati	Posticipati
Pagamenti	Risconti attivi	Ratei attivi
Incassi	Risconti passivi	Ratei passivi

Le fattispecie di costi e ricavi che danno origine a ratei e risconti sono le seguenti:

- locazioni attive e passive
- oneri finanziari
- polizze assicurative
- abbonamenti
- canoni di utenze di competenza di due esercizi successivi.

Da precisare che la valorizzazione delle prestazioni sanitarie in corso, laddove effettuata, non deve essere iscritta in bilancio alla voce ratei attivi, ma alla voce rimanenze.

3.3.3. Le poste del Conto Economico

Secondo i principi contabili l'espressione "valore della produzione" si intende produzione economica.

Devono pertanto essere considerati in quest'aggregato tutti i proventi derivanti dalla gestione dell'impresa che non abbiano natura finanziaria o straordinaria, tutti i ricavi relativi ai beni venduti ed ai servizi prestati in relazione all'attività istituzionale dell'azienda, comprese le variazioni delle rimanenze di prodotti. **Contributi in conto esercizio**

Per le operazioni di finanziamento mediante erogazione di contributi in conto esercizio, occorre tenere presente che il legislatore equipara questi finanziamenti a ricavi d'esercizio e predispone la rappresentazione nel Conto Economico tra i componenti del valore della produzione.

In questo caso, nel momento in cui viene ricevuta comunicazione della delibera di erogazione del finanziamento, in contabilità economico patrimoniale si rileva il sorgere del credito verso l'ente finanziatore, cioè una variazione numerario attiva, e contemporaneamente un ricavo (Figura 16).

All'atto dell'accredito presso il conto del Tesoriere, anche in questo caso, in contabilità economico patrimoniale si rappresenta l'entrata di denaro, cioè una variazione numerario attiva e, contemporaneamente, la diminuzione di crediti, ossia una variazione numerario passiva.

Figura 16 - Le operazioni di finanziamento in conto esercizio

CONTABILITA' ECONOMICO- PATRIMONIALE + crediti /ricavi	CONTABILITA' ECONOMICO- PATRIMONIALE + c/Tesoriere / - crediti
--	--

Ricavi per prestazioni sanitarie e socio sanitarie a rilevanza sanitaria

Devono essere ricompresi in quest'aggregato, oltre ai proventi derivanti dalla valorizzazione di prestazioni erogate ad assistiti di aziende sanitarie diverse da quella cui si riferisce bilancio (mobilità sanitaria attiva), i proventi per prestazioni specialistiche ambulatoriali o di diagnostica clinico-strumentale erogate a soggetti privati paganti in proprio (attività libero professionale intramoenia), nonché i proventi per rette di degenza o differenza rette di degenza per i ricoveri a soggetti non aventi titolo alle prestazioni del Servizio Sanitario Nazionale, (o comunque per i quali l'onere relativo sia stato assunto dall'assistito o da un ente assicurativo), ed i proventi per compartecipazione alla spesa a carico degli assistiti.

Rientrano inoltre in questa voce i proventi derivanti dalla cessione di prodotti realizzati all'interno dell'azienda e comunque riconducibili alla gestione tipica (caratteristica) dell'azienda stessa: sangue ed emoderivati, leucociti umani, farmaci, protesi, altri prodotti.

Infine, devono essere ricompresi in quest'aggregato i proventi derivanti dall'erogazione di servizi direttamente o indirettamente connessi con i compiti istituzionali dell'azienda quali ad esempio:

- proventi per il rilascio di copia di cartelle cliniche o documentazione clinica in generale;
- proventi per servizi resi ad enti previdenziali (consulenze, esami, visite, comprese quelle fiscali);
- proventi per servizi resi a pagamento a favore delle amministrazioni periferiche dello Stato (Provveditorato agli studi, commissariato del governo, corpi militari, uffici finanziari, carceri), delle aziende autonome (ferrovie dello Stato, poste e telecomunicazioni, Anas monopoli) e della cassa depositi e prestiti;
- proventi per servizi resi ad altre istituzioni del settore pubblico allargato (regioni, province, comuni o loro consorzi, comunità montane, aziende di soggiorno, aziende municipalizzate);

- proventi per servizi resi alle imprese ed istituzioni del settore privato (case di cura, case di riposo, istituti socio assistenziali);
- proventi derivanti dal servizio trasporto infermi reso a pagamento a privati nel caso in cui non sia prevista la gratuità della prestazione, nonché ad altri enti ed associazioni in occasione di particolari circostanze (feste, gare sportive, manifestazioni);
- proventi da multe ed ammende per sanzioni amministrative accertate dai vigili sanitari;
- proventi per il concorso da parte del personale dipendente alle spese di vitto e vestiario.

Concorsi recuperi e rimborsi per attività tipiche

Devono essere contabilizzati in quest'aggregato i ricavi connessi indirettamente con l'attività istituzionale dell'ente. Al riguardo i principi contabili stabiliscono che:

- si ha concorso quando a fronte di determinate attività o prestazioni (servizio mensa, fornitura di divise e vestiario, servizio di foresteria) si richiede una compartecipazione da parte dei soggetti beneficiari;
- il rimborso ricorre quando i soggetti per conto dei quali è curata la gestione diretta di servizi, debbono assumere a proprio carico una quota significativa di spesa;
- il recupero, totale o parziale, si verifica quando una spesa sostenuta dall'ente debba invece far carico ad altro soggetto. (Tipico è il caso dell'addebito a compagnie di assicurazione del costo di prestazioni sanitarie conseguenti ad eventi coperti da assicurazioni R.C.).

Compartecipazione alla spesa per prestazioni sanitarie (ticket)

Comprende gli introiti per la partecipazione obbligatoria alla spesa per le prestazioni sanitarie da parte dei fruitori dei servizi sanitari.

Altri ricavi e proventi

Devono essere ricondotti a quest'aggregato ricavi e proventi diversi da quelli direttamente connesse con la vendita di beni e servizi relativi alla gestione caratteristica purché inerenti la gestione ordinaria.

Rientrano in particolare in quest'aggregato:

- proventi derivanti dalla gestione, non dalla cessione, di immobili o di altri beni di natura patrimoniale, posseduti per investimento e pertanto non relativi alla gestione caratteristica (affitti attivi);

- proventi patrimoniali, rappresentati da plusvalenze relative alla cessione di beni strumentali impiegati nella normale attività produttiva, commerciale o di servizi che vengono alienati per effetto di deperimento economico-tecnico ed aventi scarsa significatività rispetto alla totalità dei beni strumentali utilizzati per la normale attività produttiva..

Nell'aggregato "*costi della produzione*" rientrano tutti i costi di competenza dell'esercizio sostenuti dall'azienda per l'acquisizione dei fattori produttivi utilizzati, nonché la quota di competenza dell'esercizio di costi sostenuti per l'acquisto di beni, materiali o immateriali, ad utilità pluriennale assoggettati ad ammortamento.

Acquisti di beni

Le linee guida ministeriali stabiliscono che: "gli acquisti di esercizio si riferiscono a tutte le acquisizioni di beni necessari per lo svolgimento dell'attività con particolare riferimento ai prodotti farmaceutici, ai materiali per la profilassi igienico sanitaria, ai materiali diagnostici, ai presidi chirurgici, ai materiali protesici, ai prodotti alimentari, di guardaroba e di pulizia, ai combustibili, carburanti e lubrificanti ed ai supporti meccanografici".

L'articolazione di tali costi in livelli successivi di scomposizione prevede la suddivisione in:

- materiali sanitari: i farmaci e i prodotti sanitari in genere utilizzati nei processi e rotativi delle prestazioni diagnostico terapeutiche;
- materiali non sanitari: prodotti utilizzati nelle attività amministrative o tecniche a supporto dell'attività sanitaria.

Acquisti di servizi sanitari

Rientrano in quest'aggregato i costi sostenuti per prestazioni erogate ai propri assistiti da altre aziende sanitarie (assistenza specialistica ambulatoriale, assistenza ospedaliera), nonché per l'erogazione in convenzione o in forma indiretta di prestazioni sanitarie diverse (assistenza sanitaria di base, assistenza farmaceutica in convenzione, assistenza integrativa in convenzione).

Rientrano in particolare in quest'aggregato i costi relativi alla mobilità sanitaria passiva.

Consulenze, collaborazioni, interinale, altre prestazioni di lavoro sanitarie e socio sanitarie

A quest'aggregato devono essere ricondotti costi del personale non strutturato inserito organicamente in attività di ricerca o di assistenza (borsisti, contrattisti). Si ritiene corretto ricondurre a questo stesso aggregato le consulenze sanitarie continuative nelle

quali il rapporto di consulenza costituisce la fattispecie giuridica per la formalizzazione del rapporto di continuità di servizio. In questi casi il compenso è corrisposto non a fronte di una prestazione valorizzata secondo un corrispettivo tariffario ma a fronte della disponibilità di ore/uomo commisurando il compenso stesso alle ore di presenza. La disponibilità del professionista risulta prevalente rispetto la prestazione quale oggetto del rapporto contrattuale. Si tratta pertanto di collaborazioni coordinate e continuative, e in quanto tali assimilabili a costi di personale non dipendente.

Oneri diversi di gestione

A quest'aggregato possono essere ricondotti oneri di struttura quali i compensi erogati agli organi di gestione: direttore generale e collegio dei sindaci, oneri di gestione come utenze, assicurazioni, spese legali, spese di pubblicità, spese di rappresentanza, imposte indirette e tasse (escluse le tasse sul reddito d'esercizio che costituiscono oggetto di una specifica voce del conto economico).

Variazioni delle rimanenze

In questa voce deve essere indicata la differenza algebrica tra valore delle rimanenze finali e iniziali relative a quei beni il cui costo di acquisto sono stati indicati alla corrispondente voce del conto economico. Si distingue tra variazione delle rimanenze sanitarie e variazione delle rimanenze non sanitarie.

Proventi ed oneri finanziari

Secondo i principi contabili rientrano in quest'aggregato i proventi e gli oneri derivanti dalla gestione finanziaria realizzata nell'ambito della gestione ordinaria e distinta rispetto alla gestione caratteristica.

Proventi e oneri straordinari

secondo i principi contabili rientrano in quest'aggregato i proventi e gli oneri estranei alla gestione ordinaria, intendendo come tale non solo la gestione caratteristica ma anche la gestione finanziaria, a prescindere dalla eccezionalità dell'evento o dalla rilevanza dell'importo.

Utile (perdite) dell'esercizio

In sede di approvazione del bilancio di esercizio deve essere formalizzata la destinazione dell'utile d'esercizio, o le modalità di copertura dell'eventuale perdita.

Per quanto concerne l'utile d'esercizio si possono prevedere titolo esemplificativo le seguenti condizioni:

- aumento del fondo di dotazione
- accantonamento a nuove esercizio

- accantonamento a scopi specifici.

Per quanto concerne l'eventuale perdita d'esercizio si possono prevedere le seguenti ipotesi di copertura:

- diminuzione del fondo di dotazione
- rinvio a nuovo esercizio
- utilizzo di accantonamenti di utili di precedenti esercizi
- utilizzo di contributi specifici per ripiano perdite.

34 La specificità della gestione delle aziende sanitarie

Al fine di non traslare meccanicamente schemi di analisi del bilancio economico patrimoniale e relative interpretazioni provenienti dalle esperienze di imprese for-profit operanti sul mercato che possono essere fuorvianti nel contesto delle aziende sanitarie, e per cercare invece di massimizzare il valore aggiunto informativo che dalla contabilità economico patrimoniale può derivare anche nel contesto della produzione della salute, risulta essenziale chiarire in che misura si riflettono sui prospetti derivanti della contabilità economico patrimoniale le peculiarità delle gestioni delle aziende sanitarie dipendenti in primis dai meccanismi di finanziamento degli specifici sistemi sanitari regionali, in quanto questa consapevolezza può migliorare l'interpretazione delle dinamiche economiche, patrimoniali, finanziarie e monetarie nel contesto dell'azienda sanitaria.

Anzitutto è necessario distinguere tra risultato economico delle ASL e risultato economico dell'Azienda Ospedaliera: le ASL e le Aziende Ospedaliere svolgono di fatti un diverso tipo di attività e proprio per questo vengono finanziate con modalità diverse. Un primo fondamentale aspetto che influisce sull'interpretazione dell'equilibrio economico delle Aziende Sanitarie Locali è costituito dalla mancanza di correlazione tra valore e volume delle prestazioni erogate e ricavi iscritti nel conto economico. Le USL svolgono un'attività di produzione di servizi per la tutela della salute pubblica, per i quali la possibilità di individuare una correlazione tra ricavi di vendita, o valori ad essi assimilabili, e prestazioni rese viene ad essere poco significativa, almeno con riguardo a tutti quei servizi che sono di tipo collettivo e per i livelli di assistenza uniforme, non riconducibili a prestazioni, garantiti come diritto. Per queste aziende, pertanto, non è sempre facilmente ipotizzabile di condurre l'informazione contabile ad un sistema di prezzi figurativi correlabili a prestazione a cui ancorare il finanziamento dell'azienda.

Solo una parte esigua dei ricavi si collega alle prestazioni effettivamente erogata soggetti non residenti ovvero quelli derivanti da compensazioni da mobilità attiva.

Quindi per le USL non può al momento attuale sussistere altro che la forma di finanziamento in conto esercizio e in conto capitale precedentemente illustrata, finanziamento non direttamente collegabile alle prestazioni effettivamente rese, con la conseguenza che il risultato economico dell'esercizio non può che essere interpretato come prima indicato e cioè come la capacità di utilizzare in modo economico un ammontare di risorse assimilabili convenzionalmente ad un flusso di ricavi.

Le Aziende Ospedaliere invece, ed i presidi ospedalieri delle ASL, svolgono un'attività di produzione di servizi a domanda individuale. Pertanto, per esse è più facilmente ipotizzabile condurre l'informazione contabile ad un sistema di prezzi reali o figurativi, e quindi di ricavi di vendita o valori ad essi assimilabili, correlabili alle prestazioni a cui ancorare finanziamento.

Ciò ha permesso di introdurre in questa Azienda un sistema di finanziamento di tipo tariffario, reso possibile dall'art.4 del D.Lgs. 502/92, come modificato dal D.Lgs. 517/93. Tale articolo, dettando i principi di carattere generale che le Regioni devono seguire in materia di finanziamento delle Aziende Ospedaliere e dei presidi ospedalieri, dispone che il finanziamento deve prevedere:

- a) l'attribuzione di << una quota del fondo sanitario destinato alla copertura parziale delle spese necessarie per la gestione, determinata nella percentuale non superiore all'80% dei costi complessivi delle prestazioni che l'azienda è nelle condizioni di erogare, rilevabile sulla base della contabilità>>;
- b) << gli introiti derivanti dal pagamento delle prestazioni erogate, sulla base di tariffe definite dalla Regione tenuto conto del costo delle prestazioni medesime e della quota già finanziata del cui alla lettera a).

Si prevede quindi che finanziamento per questa azienda avvenga due distinti momenti:

- in fase previsionale, per un importo pari all'80% dei costi complessivi delle prestazioni che l'azienda si presume possa erogare;
- a consuntivo sulla base dei risultati che emergono dalla contabilità, il suddetto importo verrà conguagliato in aumento o in deduzione in funzione della produzione ospedaliera effettivamente realizzata.

Il finanziamento viene conguagliato valorizzando la produzione ospedaliera effettivamente attuata sulla base di tariffe identificate, con decreto del Ministero della Sanità 15 aprile 1994, per Diagnosis Related Groups (DRG), ossia per Raggruppamenti

Omogenei di Diagnosi (ROD), cioè sulla base di un sistema di classificazione orientata ad individuare gruppi di pazienti dimessi dagli ospedali, omogenei per caratteristiche cliniche e per complessità di assistenza ricevuta; una classificazione quindi in funzione delle risorse consumate durante il ricovero.

In questo modo il finanziamento viene a considerare la qualità e la quantità dell'attività svolta, incentivando in questo modo la singola azienda ad operare in modo da sviluppare una certa coerenza tra flussi di ricavi, che vengono a dipendere dal volume di attività e dalle caratteristiche dei casi trattati, e costi di produzione, espressione delle capacità, della struttura e dell'organizzazione dell'azienda.

Ciò sta a significare che, di fatto, le Aziende Ospedaliere ed i presidi ospedalieri vengono messi nella condizione di quantificare e di attribuire un valore alla loro produzione in DRG, pertanto, in queste aziende il risultato economico può essere interpretato in modo più appropriato in termini di valore della produzione e dei costi della produzione; ovvero come la capacità dell'azienda di mantenere integro il suo patrimonio nel corso dell'esercizio conseguendo un flusso di ricavi atto a coprire i costi. Inoltre, il sistema di finanziamento per DRG favorisce l'utilizzo gestionale dei DRG nell'ambito delle aziende sanitarie: l'effetto più immediato si riflette sulla programmazione dei ricavi. Nell'ambito della formazione del sistema di budget e del bilancio preventivo economico annuale, sarà possibile prospettare la tipologia dei ricoveri e la quantità per tipo e, applicando le tariffe, si potranno quantificare i ricavi prospettici correlati ad una determinata ipotesi di tipologia ed entità dei ricoveri.

In sostanza, possono rappresentare una sorta di unità elementare di rappresentazione della produzione sulla base della quale programmare e controllare la gestione ospedaliera.

Un altro elemento di peculiarità delle informazioni della contabilità economico patrimoniale nelle agende sanitarie è costituito dalle politiche di <<sterilizzazione degli ammortamenti>>. Come è stato osservato questa previsione altera significativamente l'interpretazione dei bilanci di esercizio delle aziende sanitarie, deteriorandone il contenuto informativo rispetto al consumo dei fattori produttivi a lungo ciclo di utilizzo. Inoltre, l'interpretazione dei risultati dell'analisi finanziaria, monetaria e della struttura finanziaria non può prescindere dai vincoli che la regione o enti sopra ordinati pongono all'autonomia gestionale delle aziende (si pensi ad esempio ai limiti di indebitamento autonomo e di ricorso ad anticipazione del tesoriere da parte delle aziende) e dalle conseguenze di comportamenti regionali sulle politiche finanziarie delle aziende

sanitarie (si pensi ai tempi di erogazione dei finanziamenti correnti o in conto capitali e dagli effetti che ciò comporta sui tempi di dilazione dei pagamenti verso i fornitori). Malgrado queste ed altre differenze nella gestione di queste aziende, l'analisi delle condizioni di equilibrio della gestione mediante il bilancio economico patrimoniale rimane uno strumento di governo fondamentale per il management aziendale.

L'orientamento normativo, sia a livello regionale che nazionale, relativo al sistema di contabilità delle aziende sanitarie e ospedaliere evidenzia, quale finalità del bilancio d'esercizio, la medesima che il legislatore prevede per la generalità delle imprese, ossia che la redazione del bilancio di esercizio si ponga, quale obiettivo principale, la rappresentazione chiara, corretta e veritiera del risultato economico e della situazione patrimoniale finanziaria dell'azienda. Con queste premesse lo sforzo da compiere è di identificare una riclassificazione dei bilanci e la predisposizione di alcuni indici che mantengono una loro significatività anche nel contesto delle aziende sanitarie e che consentono di compiere utilmente dei confronti spaziali e temporali degli andamenti delle loro gestioni.

35. Il Data Benchmarking e la riclassificazione degli schemi di bilancio delle aziende sanitarie

Con benchmark o, più spesso e coerentemente con la voce inglese "benchmarking", in economia si intende una metodologia basata sul confronto sistematico che permette alle aziende che lo applicano di compararsi con le migliori (benchmark) e soprattutto di apprendere da queste per migliorare.

L'American Productivity and Quality Center lo definisce nei seguenti termini:

«benchmarking is a systematic and continuous measurement process: a process of continuously measuring and comparing an organization's business processes against business process leaders anywhere in the world to gain information which will help the organization to improve its performance» (Watson, 1995).

Si tratta quindi di un sistema che permette a più organizzazioni di confrontarsi sui risultati conseguiti attraverso un insieme concordato di misure. Esso rappresenta pertanto uno strumento che, con continuità e sistematicità, permette a ogni organizzazione che aderisce, di confrontare i propri risultati con quelli di altre organizzazioni che svolgono processi simili. In tale modo è possibile individuare i differenziali di risultato rispetto alle organizzazioni che presentano la performance di

maggior successo, e focalizzare la tipologia e l'entità dei punti di debolezza della gestione in cui cercare il miglioramento della propria performance.

Si tratta di metodologie che hanno permesso alle imprese di scoprire una nuova cultura fondata sul confronto, superando la logica della pura concorrenza.

Nel caso di un confronto basato sulle performance economico finanziarie desumibili dai bilanci aziendali, è possibile più correttamente parlare di data benchmarking dove l'oggetto di valutazione comparativa è la performance aziendale: si tratta di confrontare, sulla base di un set di indicatori condiviso, e diverse dimensioni di performance sintetiche desumibili ed eventualmente attribuire i punteggi per giungere ad una valutazione quantitativa sintetica per ogni azienda.

Gli obiettivi perseguibili attraverso questo percorso, per un sistema sanitario regionale, possono essere:

- superare la prospettiva tradizionale di osservazione dei risultati in una logica incrementale rispetto al passato avente il rischio di definire obiettivi di miglioramento potenzialmente inficiati da pregressi livelli di inefficienza ed inefficacia. Nel benchmarking le organizzazioni modificano la prospettiva di osservazione dei risultati e delle proprie prestazioni in quanto si tratta di un confronto con l'esterno: il confronto si fa non rispetto al passato ma ad una soluzione adottata da altre organizzazioni che, potenzialmente, può portare a risultati di eccellenza;
- in assenza di un sistema di mercato che giudica l'operato delle organizzazioni in termini di efficacia e di efficienza il confronto costituisce un importante processo che consente una valutazione dell'operato delle aziende e contribuisce a fornire input per il miglioramento: il benchmarking appare uno strumento di particolare efficacia del sistema sanitario in quanto in questo campo in mancanza di standard di riferimento validi in senso assoluto e di un contesto competitivo tradizionale di mercato contribuisce fortemente a far superare l'autoreferenzialità di ciascuna azienda e a permettere agli operatori di aprirsi alla cultura del confronto come fonti di apprendimento e di miglioramento;
- la realizzazione di un sistema di benchmarking sui bilanci economico patrimoniali determina la necessità di modalità più accurate ed uniformi nei sistemi di rilevazione in quanto l'attendibilità dei confronti poggia sulla presenza di un sistema di rilevazione contabile condiviso con l'applicazione degli stessi principi contabili che garantisca sempre di più l'uniformità nel

trattamento delle informazioni e nell'elaborazione dei dati per la contabilità generale. A questo fine occorrono, oltre l'omogeneità formale riconducibile a criteri di omogenea redazione secondo schemi uniformi, anche l'omogeneità sostanziale attinente alla corretta applicazione dei principi valutativi;

- possibilità di impiegare il data benchmarking economico finanziario sia per finalità di governo della sanità regionale, ma anche per la valutazione del top management e delle aziende.

Punto di partenza dell'analisi degli indici aziendali delle aziende sanitarie mediante il bilancio è la riclassificazione, necessaria per assegnare ai prospetti di Stato Patrimoniale e Conto Economico quella struttura che li renda adatti a consentire un'interpretazione del patrimonio e del reddito d'esercizio nell'ambito dell'analisi economico finanziario della gestione.

La costruzione di una serie di indici calcolati sulla base di prospetti riclassificati consente quell'operazione di trasformazione delle cifre in dinamiche economico finanziarie diretta ad evidenziare il grado di raggiungimento degli equilibri gestionali.

I modelli di riclassificazione di Stato Patrimoniale, Conto Economico e Rendiconto finanziario di seguito riportati costituiscono la rivisitazione in ambito sanitario dei modelli proposti letteratura.

2.5.1. La costruzione degli schemi di riclassificazione dello Stato Patrimoniale

La riclassificazione dello Stato Patrimoniale ha la finalità di esaminare la composizione della struttura patrimoniale e finanziaria di un'azienda, con l'intento di rappresentare il rapporto tra le diverse fonti di finanziamento e gli impieghi realizzati dalla medesima azienda.

Il criterio ordinatore scelto è il criterio finanziario che consiste nell'ordinare gli impieghi di capitale in base alla loro maggiore o minore capacità di tornare in forma liquida⁴, e le fonti di finanziamento secondo il loro grado di esigibilità, ovvero in rapporto al loro tempo di estinzione.

⁴ Più in particolare, lo schema riclassificato può essere a struttura fixed first laddove le voci sono ordinate in base alla loro crescenti capacità di trasformarsi in denaro, ovvero a struttura current first quando le stesse sono ordinate secondo il criterio della liquidità decrescente.

Dunque, il criterio finanziario classifica investimenti e fonti di finanziamento in relazione alla loro scadenza, che per convenzione generalmente accettata è considerata a breve termine laddove avvenga nei 12 mesi e, conseguentemente a medio e lungo termine qualora dovesse avere luogo in un tempo superiore

Le voci dell'attivo, che danno luogo al cosiddetto capitale investito, sono quindi raggruppate nelle seguenti aree:

- *attivo fisso*, che riguarda investimenti che si trasformeranno in denaro in un periodo di tempo superiore ai 12 mesi;
- *attivo circolante* che riguarda investimenti che si trasformeranno in denaro in un periodo di tempo inferiore ai 12 mesi

Le voci del passivo, che danno luogo al cosiddetto capitale di finanziamento o capitale acquisito, sono raggruppati invece come segue:

- *mezzi propri*, in relazione con le risorse senza vincolo di restituzione;
- *passività consolidate* in merito ai finanziamenti con un tempo di rimborso superiore ai 12 mesi;
- *passività correnti* in merito ai finanziamenti con un tempo di rimborso inferiore ai 12 mesi.

La struttura dello Stato Patrimoniale riclassificato con i criteri finanziari si presenta, quindi, come indicato nella figura 17.

Figura 17 - Lo schema finanziario di riclassificazione dello Stato Patrimoniale

Attivo fisso	Mezzi propri
	Passività consolidate
Attivo circolante	Passività correnti
Capitale investito	Capitale di finanziamento

Figura 18 – Prospetto di raccordo tra l'attivo dello schema di Stato Patrimoniale e l'attivo riclassificato.

Attivo del bilancio	Attivo riclassificato
A) IMMOBILIZZAZIONI	
I Immobilizzazioni immateriali	ATTIVO FISSO
II Immobilizzazioni materiali	ATTIVO FISSO
III Immobilizzazioni finanziarie	ATTIVO FISSO per i titoli nonché i crediti esigibili oltre l'esercizio successivo. ATTIVO CIRCOLANTE per i crediti esigibili entro l'esercizio successivo
B) ATTIVO CIRCOLANTE	
I Scorte	ATTIVO CIRCOLANTE
II Crediti	ATTIVO CIRCOLANTE per i crediti esigibili entro l'esercizio successivo. ATTIVO FISSO per i crediti esigibili oltre l'esercizio successivo.
III attività finanziarie (che non costituiscono immobilizzazioni)	ATTIVO CIRCOLANTE
IV Disponibilità liquide	ATTIVO CIRCOLANTE
C) RATEI E RISCONTI	ATTIVO CIRCOLANTE se ratei e risconti annuali ATTIVO FISSO se risconti pluriennali
D) Conti d'ordine	Non fanno parte del capitale investito

Fonte: Vincenzo Sforza, *Alcune riflessioni sulla riclassificazione dello Stato Patrimoniale e del Conto Economico delle aziende sanitarie pubbliche ai fini dell'analisi di bilancio*, Luca Anselmi-Massimo Saita (a cura di), *La gestione manageriale e strategica nelle aziende sanitarie*, Il Sole 24Ore, Milano, 2001.

Figura 19 – Prospetto di raccordo tra il passivo dello schema di Stato Patrimoniale ed il passivo riclassificato.

Passivo del bilancio	Passivo riclassificato
A) PATRIMONIO NETTO	MEZZI PROPRI
B) FONDI PER RISCHI ED ONERI	PASSIVITA' CONSOLIDATE o PASSIVITA' CORRENTI secondo il presumibile momento in cui si verificherà l'evento futuro (oltre/entro l'esercizio successivo)
C) PREMIO OPER. MEDICI SUMAI	PASSIVITA' CONSOLIDATE salvo la quota esigibili entro l'esercizio successivo PASSIVITA' CORRENTI per la quota esigibili entro l'esercizio successivo
D) DEBITI	PASSIVITA' CORRENTI per i debiti esigibili entro l'esercizio successivo PASSIVITA' CONSOLIDATE per i debiti esigibili oltre l'esercizio successivo
E) RATEI E RISCONTI	PASSIVITA' CORRENTI se ratei e risconti annuali PASSIVITA' CONSOLIDATE se risconti pluriennali
F) CONTI D'ORDINE	Non fanno parte del capitale di finanziamento

Fonte: Vincenzo Sforza, *Alcune riflessioni sulla riclassificazione dello Stato Patrimoniale e del Conto Economico delle aziende sanitarie pubbliche ai fini dell'analisi di bilancio*, Luca Anselmi-Massimo Saita (a cura di), *La gestione manageriale e strategica nelle aziende sanitarie*, Il Sole 24Ore, Milano, 2001.

L'attivo ed il passivo⁵ riclassificato, pertanto, sono composti secondo quanto indicato nelle figure 20 e 21.

⁵ Va detto che il passivo è la sezione dello Stato Patrimoniale più interessata dalle modifiche, in quanto presenta una classificazione più lontana dalla logica finanziaria, a differenza dell'attivo, la cui struttura è già articolata in <<immobilizzazioni>> (attivo fisso) e <<attivo circolante>>.

Figura 20- Prospetto di raccordo tra l'attivo riclassificato e l'attivo del bilancio d'esercizio.

ATTIVO FISSO	
I Immobilizzazioni immateriali	
<ul style="list-style-type: none"> ➤ sottoclasse A I dell'attivo ➤ sottoclasse C dell'attivo, per quanto riguarda i risconti pluriennali 	
II Immobilizzazioni immateriali	
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Sottoclasse A II dell'attivo 	
III Immobilizzazioni finanziarie	
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Sottoclasse A III dell'attivo, con esclusione dei crediti esigibili entro l'esercizio successivo ➤ Sottoclasse B II dell'attivo, per la parte relativa ai crediti con scadenza oltre l'esercizio successivo 	
TOTALE ATTIVO FISSO	(A)
ATTIVO CIRCOLANTE	
I Disponibilità	
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Sottoclasse B I dell'attivo 	
II Liquidità differite	
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Sottoclasse B II dell'attivo, con esclusione dei crediti esigibili oltre l'esercizio successivo ➤ Sottoclasse A III dell'attivo, per la parte relativa ai crediti esigibili entro l'esercizio successivo ➤ Sottoclasse B III dell'attivo, con esclusione dei titoli realizzabili a vista ➤ Sottoclasse C dell'attivo, per la parte relativa ai ratei e risconti annuali⁶ 	
III Liquidità immediate	
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Sottoclasse B IV dell'attivo ➤ Sottoclasse B III dell'attivo, per la parte relativa ai titoli realizzabili a vista 	
TOTALE ATTIVO CIRCOLANTE	(B)
TOTALE CAPITALE INVESTITO	(A)+(B)

Fonte: Vincenzo Sforza, *Alcune riflessioni sulla riclassificazione dello Stato Patrimoniale e del Conto Economico delle aziende sanitarie pubbliche ai fini dell'analisi di bilancio*, Luca Anselmi-Massimo Saita (a cura di), *La gestione manageriale e strategica nelle aziende sanitarie*, Il Sole 24Ore, Milano, 2001.

⁶ Una parte della dottrina preferisce includere i risconti attivi nelle disponibilità, in considerazione della loro natura economica di <<scorta di servizi>> già acquisiti e, conseguentemente, suscettibili di utilità futura. Ad esempio, C. Caramiello parla di magazzino materiale -riferendosi alle scorte di materie, di prodotti in corso di lavorazione e di prodotti finiti in attesa di vendita- e di magazzino immateriale, riferendosi a quelle spese sostenute in anticipo per l'acquisizione di servizi non ancora utilizzati - quali appunto i risconti attivi- che serviranno per conseguire ricavi futuri (Cfr. al riguardo, Caramiello C., *Indici di bilancio*, Giuffrè, Milano, 1993, pagg. 49-50). Diversa è la posizione di quella parte della dottrina che considera i risconti attivi quali liquidità differite, in considerazione del fatto che dette poste misurano quote di costi non di competenza economica dell'esercizio, e quindi correlabili a ricavi futuri sul punto, si veda, ad esempio, Marchi L., Paolini A., Quagli A., *Strumenti di analisi gestionale*, Giappichelli, Torino, terza edizione 1997 pag. 18 nota n. 6. Nel testo viene eseguita la seconda impostazione.

Figura 21 - Prospetto di raccordo tra il passivo riclassificato ed il passivo dello schema di Stato Patrimoniale

MEZZI PROPRI	
➤ Sottoclasse A del passivo	
	(A)
TOTALE FONTI INTERNE	
PASSIVITA' CONSOLIDATE	
➤ Sottoclasse D del passivo, per la parte di debiti con scadenza oltre l'esercizio successivo	
➤ Sottoclasse B del passivo, per la parte di fondo rischi ed oneri con tempo di estinzione presumibilmente superiore ai 12 mesi	
➤ Sottoclasse C del passivo con esclusione della quota esigibili entro l'esercizio successivo	
➤ Sottoclasse E per la parte relativa ai risconti pluriennali	
	(B)
PASSIVITA' CORRENTI	
➤ Sottoclasse D del passivo, per la parte di debiti con scadenza entro l'esercizio successivo	
➤ Sottoclasse B del passivo, per la parte di fondo rischi ed oneri con tempo di estinzione presumibilmente inferiore ai 12 mesi	
➤ Sottoclasse C del passivo, per la quota esigibili entro l'esercizio successivo	
➤ Sottoclasse E del passivo, per la parte relativa ai ratei e risconti	
	(C)
TOTALE FONTI ESTERNE	(D)=(B)+(C)
TOTALE CAPITALE DI FINANZIAMENTO	(A)+(D)

Fonte: Vincenzo Sforza *Alcune riflessioni sulla riclassificazione dello Stato Patrimoniale e del Conto Economico delle aziende sanitarie pubbliche ai fini dell'analisi di bilancio*, Luca Anselmi-Massimo Saita (a cura di), La gestione manageriale e strategica nelle aziende sanitarie, Il Sole 24Ore, Milano, 2001.

Una proposta di Stato Patrimoniale riclassificato secondo il criterio finanziario viene riportato nella tabella sottostante (Figura 22):

Figura 22 - Proposta di Stato Patrimoniale riclassificato

Attivo	Passivo
<p>A) ATTIVO</p> <p>I. Immobilizzazioni immateriali</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Costi di impianto e di ampliamento 2) Costi di ricerca, sviluppo 3) Diritti di brevetto e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno 4) Altre immobilizzazioni immateriali 5) Immobilizzazioni in corso e acconti 6) Risconti pluriennali <p>Totale I</p> <p>II. Immobilizzazioni materiali nette</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Terreni 2) Fabbricati <ul style="list-style-type: none"> • Strumentali • Civili 3) Impianti e macchinari <ul style="list-style-type: none"> • Sanitari • Generici 4) Attrezzature <ul style="list-style-type: none"> • Sanitarie • Generiche 5) Mobili e arredi 6) Automezzi 7) Altri beni 8) immobilizzazioni in corso e acconti <p>Totale II</p> <p>III. Immobilizzazioni finanziarie</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Crediti esigibili oltre 12 mesi <ul style="list-style-type: none"> • da Regione e provincia autonoma • da Comune • da Aziende sanitarie pubbliche • da Erario • da privati 	<p>A) MEZZI PROPRI</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Finanziamenti per investimenti 2) Fondo di dotazione 3) Contributi per copertura risultato economico negativo anno... anno... 4) Riserve 5) Risultati economici portati a nuovo 6) Risultato economico dell'esercizio <p>Totale mezzi propri (A)</p> <p>B) PASSIVITA' CONSOLIDATE</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Mutui, con esclusione quota esigibili entro 12 mesi 2) debiti esigibili oltre 12 mesi <ul style="list-style-type: none"> • verso Regione e provincia autonoma • verso Comune • verso Aziende sanitarie pubbliche • tributari • verso fornitori • verso Istituto tesoriere • verso istituti di previdenza • altri debiti 3) Fondo per imposte 4) Fondi rischi esigibili prevedibilmente oltre 12 mesi 5) Altri fondi esigibili prevedibilmente oltre 12 mesi 6) Premio operosità medici Sumai, con esclusione della quota esigibili entro 12 mesi 7) Risconti pluriennali <p>Totale passività consolidate (B)</p> <p>C) PASSIVITA' CORRENTI</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) mutui, per la quota esigibili entro 12 mesi

<p>2) Titoli</p> <p>Totale III</p> <p>TOTALE ATTIVO FISSO (A)</p> <p>B) ATTIVO CIRCOLANTE</p> <p>I. Disponibilità</p> <p>1) Scorte sanitarie</p> <p>2) Scorte non sanitarie</p> <p>Totale I</p> <p>II. Liquidità differite</p> <p>1) crediti esigibili entro 12 mesi</p> <ul style="list-style-type: none"> • da Regione e provincia autonoma • da Comune • da Aziende sanitarie pubbliche • da Erario • da privati • da altri <p>2) Titoli a breve, con esclusione dei titoli realizzabili a vista</p> <p>3) Ratei e risconti annuali</p> <p>Totale II</p> <p>III. Liquidità immediate</p> <p>1) Cassa</p> <p>2) Istituto tesoriere</p> <p>3) C/c postale</p> <p>4) titoli realizzabili a vista</p> <p>Totale III</p>	<p>2) debiti esigibili entro 12 mesi</p> <ul style="list-style-type: none"> • verso Regione e provincia autonoma • verso Comune • verso Aziende sanitarie pubbliche • tributari • verso fornitori • verso istituto tesoriere • verso istituti di previdenza • altri debiti <p>3) Fondi rischi esigibili prevedibilmente entro 12 mesi</p> <p>4) Altri fondi esigibili prevedibilmente entro 12 mesi</p> <p>5) Premio operosità medici Sumai per la quota esigibili entro 12 mesi</p> <p>6) ratei e risconti</p> <p>Totale passività consolidate (C)</p>
---	--

Fonte: Vincenzo Sforza, *Alcune riflessioni sulla riclassificazione dello Stato Patrimoniale e del Conto Economico delle aziende sanitarie pubbliche ai fini dell'analisi di bilancio*, Luca Anselmi-Massimo Saita, La gestione manageriale e strategica nelle aziende sanitarie, Il Sole 24Ore, Milano, 2001.

252 La costruzione degli schemi di riclassificazione del Conto Economico

La riclassificazione del Conto Economico consiste in un processo che muove dall'individuazione di classi omogenee di operazioni aziendali e che termina con la presentazione di differenti modelli di Conto Economico, ognuno dei quali strutturato in modo diverso per rispondere a determinate finalità conoscitive.

Per riclassificare il Conto Economico delle aziende sanitarie dovremmo innanzitutto raggruppare le operazioni di gestione in distinte sub-aree.

Una prima suddivisione della gestione può avvenire nelle aree complementari della gestione <<ordinaria>> e <<straordinaria>>. Mentre l'area ordinaria accoglie costi e ricavi derivanti dalle consuete e ricorrenti operazioni di gestione, l'altra sezione, quella straordinaria è deputata ad accogliere valori estranei alla prima. Secondo la relazione ministeriale l'aggettivo straordinario, riferito a proventi ed oneri, non allude all'eccezionalità o anormalità dell'evento, bensì all'estraneità della fonte del provento o dell'onere all'attività ordinaria". Secondo la relazione non è dunque sufficiente, per considerare un componente di reddito straordinario, l'eccezionalità a livello temporale o la anormalità a livello quantitativo dell'evento; è necessaria l'estraneità rispetto alla gestione ordinaria della fonte del provento o dell'onere.

Nonostante le incertezze della linea di demarcazione tra l'area ordinaria e straordinaria della gestione aziendale, la medesima distinzione riveste una indubbia rilevanza informativa, in quanto mette in condizione il lettore del bilancio di quantificare la porzione del risultato economico di periodo legata alla consueta dinamica gestionale, espressione quindi della durevole redditività aziendale, dalla parte connessa a fenomeni da circoscrivere al singolo periodo amministrativo, difficilmente ripetibile in futuro, quale ad esempio plusvalenze o minusvalenze, insussistenza dell'attivo e del passivo, sopravvenienze attive e passive, svalutazioni di immobili, ecc.

La gestione ordinaria può essere suddivisa nelle aree <<operativa>> e <<finanziaria>>. L'area operativa generalmente accoglie tutti quei componenti positivi e negativi di reddito connessi all'attuazione ed alla vendita della produzione.⁷

⁷ Si deve far presente che nel caso specifico delle aziende sanitarie sembra più opportuno parlare di collocamento della produzione e non tanto di vendita della stessa, in quanto dette aziende realizzano un'attività finalizzata alla soddisfazione diretta dei bisogni sanitari dei cittadini. Non si tratta di una mera questione terminologica, in quanto le aziende sanitarie, generalmente, non erogano prestazioni di servizi sulla base di una controprestazione monetaria determinata secondo le regole di mercato.

L'area finanziaria, pur suscettibile di una propria autonoma individuazione, si deve ritenere fortemente correlata a quella operativa in quanto la realizzazione del complesso sistema di operazione necessita di continui flussi di denaro, che devono essere disponibili nella quantità e nei tempi richiesti dal ciclo produttivo. Pertanto, è compito della gestione finanziaria porre in essere tutte le operazioni necessarie a veicolare nell'azienda i capitali di cui la gestione abbisogna. D'altro canto, la stessa gestione è condizionata dalle risorse monetarie a disposizione nella data azienda in un determinato periodo di tempo.

All'interno della gestione operativa possono essere individuate a loro volta le aree della gestione <<caratteristica>> ed <<extra caratteristica>>. Nella gestione caratteristica o tipica confluiscono tutte quelle operazioni volte a realizzare l'oggetto per cui la data azienda è stata istituita e retta.

Nel caso delle aziende sanitarie pubbliche, l'area caratteristica comprende tutti quegli oneri originati dall'erogazione di prestazioni e servizi socio sanitari e, correlativamente, tutti i proventi conseguiti per realizzare quei livelli di attività sanitaria.

L'area extra caratteristica della gestione invece accoglie quei componenti positivi e negativi di reddito connessi all'attività collaterale a quella caratteristica. Si tratta in particolare di attività che pur essendo svolte ordinariamente dall'azienda, non sono direttamente attinenti al conseguimento delle finalità istituzionali che, lo ribadiamo, riguardano l'assolvimento dei bisogni socio sanitari dei cittadini.

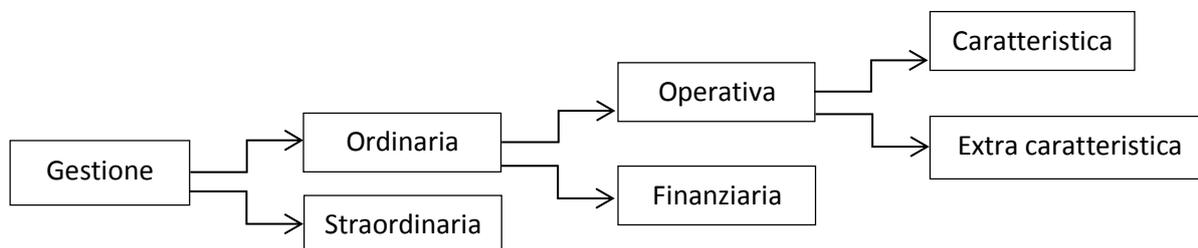
Si pensi al riguardo ai proventi derivanti dalla gestione del patrimonio aziendale non impiegati direttamente nella realizzazione delle attività istituzionali, cioè non utilizzato nel processo di erogazione dei servizi delle prestazioni sanitarie.

Naturalmente, la presenza di un patrimonio non strumentale, comporta sia il conseguimento di proventi, relativi ad esempio i canoni di locazione, sia il sostenimento di oneri connessi alla gestione degli stessi beni di proprietà, per il loro mantenimento in efficienza.

Mettendo a confronto i proventi con gli oneri extra caratteristici si determina un margine che misura il contributo dell'area in esame alla produzione del risultato economico d'esercizio. Laddove quel margine fosse positivo, la data azienda riuscirebbe con l'attività extra caratteristica a generare risorse aggiuntive, rispetto a quelle conseguite nell'attività caratteristica, impiegabili nella tutela della salute pubblica. Un margine negativo invece dovrebbe essere considerato con attenzione, specialmente in presenza di un patrimonio non strumentale all'attività sanitaria, in

quanto vorrebbero consumate risorse altrimenti utilizzabili per soddisfare direttamente bisogni sanitari dei cittadini.

Figura 23 - Il sistema dell'operazione di gestione realizzato dall'azienda



La riclassificazione del conto economico, come già detto è operazione propedeutica all'analisi del risultato di esercizio. L'individuazione del modello di riferimento deve pertanto tener conto del particolare significato assunto dai ricavi nelle aziende sanitarie come ricordato nel paragrafo precedente.

Gli schemi di riclassificazione del Conto Economico più diffusi in letteratura e maggiormente adottati nella pratica professionale sono tre:

1. Conto Economico a <<ricavi il costo del venduto>> (Figura 24)
2. Conto Economico a <<valore della produzione e valore aggiunto>> (Figura 25)
3. Conto Economico a <<margine di contribuzione>> (Figura 26)

Detti schemi si contraddistinguono per i diversi risultati intermedi determinati nell'area caratteristica della gestione, mentre non presentano tratti differenziatori con riguardo alle altre aree di gestione.

Figura 24 - Schema Conto Economico riclassificato a <<ricavi e costo del venduto>>

Conto Economico riclassificato a <<ricavi e costo del venduto>>	
	Ricavi netti
-	Costo industriale del venduto
+	<i>Acquisti</i>
±	<i>Δ rimanenze di magazzino</i>
+	<i>Costo lav. Industriale (comprensivo di TFR)</i>
+	<i>Ammortamenti industriali</i>
+	<i>Altri costi industriali</i>
-	<i>Rettifiche di costi</i>
-	<i>Incrementi per lavori interni</i>
	Risultato lordo industriale
-	Costi di ricerca sviluppo
-	Costi commerciali
-	Costi amministrativi
	Risultato operativo gestione caratteristica
+	Proventi gestione accessoria
-	Oneri gestione accessoria
	Risultato operativo aziendale
+	Proventi finanziari
-	Oneri finanziari
	Risultato gestione ordinaria
+	Proventi straordinari
-	Oneri straordinari
	Risultato ante imposte
-	Imposte

Fonte: Vincenzo Sforza, *Alcune riflessioni sulla riclassificazione dello Stato Patrimoniale e del Conto Economico delle aziende sanitarie pubbliche ai fini dell'analisi di bilancio*, Luca Anselmi-Massimo Saita (a cura di), *La gestione manageriale e strategica nelle aziende sanitarie*, Il Sole 24Ore, Milano, 2001.

Figura 25 - Schema Conto Economico riclassificato a <<valore della produzione e valore aggiunto >>

Conto Economico riclassificato a <<valore della produzione e valore aggiunto >>	
	Ricavi netti
+ Δ	Rimanenze di magazzino prodotti finiti
+ Δ	Rimanenze di magazzino prodotti in corso di lavorazione
+	Incrementi per lavori interni
	Valore della produzione
-	Acquisti
±	Rimanenze di magazzino per materie prime
-	Prestazioni di servizi
-	Altri costi per fattori acquisiti all'esterno
	Valore aggiunto
-	Costo del lavoro (comprensivo di TFR)
	Margine operativo lordo o EBITDA⁸
-	Ammortamenti
-	Accantonamenti
	Risultato operativo gestione caratteristica
+	Proventi gestione accessoria
-	Oneri gestione accessoria
	Risultato operativo aziendale
+	Proventi finanziari
-	Oneri finanziari
	Risultato gestione ordinaria
+	Proventi straordinari
-	Oneri straordinari

Fonte: Vincenzo Sforza, *Alcune riflessioni sulla riclassificazione dello Stato Patrimoniale e del Conto Economico delle aziende sanitarie pubbliche ai fini dell'analisi di bilancio*, Luca Anselmi-Massimo Saita (a cura di), *La gestione manageriale e strategica nelle aziende sanitarie*, Il Sole 24Ore, Milano, 2001.

⁸ Earning Before Interests, Taxes, Depreciation and Amortization; cioè il risultato economico al lordo degli interessi, delle imposte, delle svalutazioni e degli ammortamenti.

Figura 26 – Schema Conto Economico riclassificato a << margine di contribuzione >>

Conto Economico riclassificato a << margine di contribuzione >>	
Versione a << ricavi e costi produzione vendita >>	Versione a << ricavi e costi produzione ottenuta >>
Ricavi netti	Ricavi netti
	± Δ Rimanenze di magazzino prodotti finiti
	± Δ Rimanenze di magazzino prodotti in corso di lavorazione
	+ Incrementi per lavori interni
	Valore della produzione
- Costo variabile industriale del venduto	- Costi variabili industriali produzione ottenuta
+ Acquisti	+ Acquisti
+ Δ rimanenze di magazzino	+ Δ rimanenze di magazzino materie prime
+ Costo lavoro industriale	+ Costo lavoro industriale
+ Costi per servizi industriali	+ Costi per servizi industriali
+ Altri costi variabili industriali	+ Altri costi variabili industriali
- Incrementi per lavori interni	
	Margine di contribuzione industriale
Margine di contribuzione industriale	- Costi variabili per servizi commerciali
- Costi variabili per servizi commerciali	- Altri costi variabili non industriali
- Altri costi variabili non industriali	
	Margine di contribuzione totale
Margine di contribuzione totale	- Costi fissi
- Costi fissi	+ Ammortamenti
+ Ammortamenti	+ Costo lavoro industriale
+ Costo lavoro industriale	+ Costo lavoro commerciale ed amministrativo
+ Costo lavoro commerciale ed amministrativo	+ Costi per servizi industriali
+ Costi per servizi industriali	+ Costi per servizi commerciali
+ Costi per servizi commerciali	+ Costi per servizi amministrativi
+ Costi per servizi amministrativi	+ Altri costi fissi operativi
+ Altri costi fissi operativi	
	Risultato operativo gestione caratteristica
Risultato operativo gestione caratteristica	+ Proventi gestione accessoria
+ Proventi gestione accessoria	- Oneri gestione accessoria
- Oneri gestione accessoria	

- Oneri finanziari	- Oneri finanziari
Risultato gestione ordinaria	Risultato gestione ordinaria
+ Proventi straordinari	+ Proventi straordinari
- Oneri straordinari	- Oneri straordinari
Risultato ante imposte	Risultato ante imposte
- Imposte	- Imposte
Risultato netto	Risultato netto

Fonte: Vincenzo Sforza, *Alcune riflessioni sulla riclassificazione dello Stato Patrimoniale e del Conto Economico delle aziende sanitarie pubbliche ai fini dell'analisi di bilancio*, Luca Anselmi-Massimo Saita (a cura di), *La gestione manageriale e strategica nelle aziende sanitarie*, Il Sole 24Ore, Milano, 2001.

Anzitutto è necessario distinguere il caso dell'analisi di bilancio dell'azienda ASL da quello di un'Azienda Ospedaliera, in quanto dette tipologie di aziende presentano differenti processi di acquisizione delle risorse quindi specifici flussi economici.

Cominciamo l'analisi considerando dapprima il caso delle aziende ASL: dato che i ricavi non rappresentano nelle ASL il corrispettivo di un servizio offerto, il confronto ricavi costi non può essere interpretato come verifica della presenza di condizioni di efficienza ed efficacia nell'impiego delle risorse rispetto al valore creato e riconosciuto dal mercato, quanto piuttosto come capacità di mantenimento dei livelli di consumo di risorse aziendali nell'ambito dei livelli di risorse assegnate e di quelli dei servizi da assicurare ai cittadini.

Ciò premesso, passiamo alla riclassificazione del Conto Economico delle USL, ai fini dell'analisi della gestione, secondo i modelli a <<ricavi e costi del venduto>>, a <<valore della produzione e valore aggiunto>>, e a << margine di contribuzione >>.

Il Conto Economico rielaborato secondo il modello a <<ricavi e costo del venduto>> presenta la particolarità di misurare il contributo alla formazione del risultato economico del differenziale tra il valore dei ricavi netti ed il valore delle risorse consumate per realizzare quanto venduto.

Nelle aziende ASL, mentre i costi misurano la quantità di fattori acquisiti e consumati a fronte dell'attività erogativa, i ricavi, sono ben lontani da rappresentare i ricavi della produzione venduta, proprio perché determinati a prescindere dal volume delle prestazioni erogate; sostanzialmente indipendenti rispetto ai livelli di produzione.

Dunque nelle aziende in questione viene meno, conseguentemente, anche il significato più intimo della relazione ricavi netti-costi del venduto, che nelle imprese esprime una misura della ricchezza creata o dissipata attraverso il ciclo produttivo. Detto ciò possiamo concludere che questo schema non sembra pienamente idoneo a cogliere i tratti caratteristici della gestione economica delle aziende USL.

Gli stessi rilievi possono essere adottati anche al modello di riclassificazione a <<valore della produzione e valore aggiunto>> che fa parte di una famiglia di schemi atti ad evidenziare il valore della produzione ottenuta.

Le particolari modalità di formazione dei componenti positivi di reddito delle aziende USL, infatti, rendono poco significativa la costruzione di un simile schema di Conto Economico, proprio perché, come riferito poc' anzi, i proventi di queste aziende non sono espressivi del valore della produzione, né di quella venduta né, quindi, di quella realizzata.

Un discorso a parte inoltre deve essere fatto in merito al valore aggiunto, con specifico riguardo alle possibili modalità di interpretare quel margine in capo alle aziende ASL.

Il valore aggiunto può essere inteso come:

- a. il maggior valore creato dalla data azienda, attraverso la realizzazione del processo produttivo, rispetto ai fattori utilizzati;
- b. l'entità della ricchezza disponibile per la remunerazione dei fattori produttivi che hanno concorso alla sua produzione.

Nel caso delle aziende ASL non si può accogliere la prima accezione di valore aggiunto in quanto le risorse che affluiscono nell'economia di queste aziende sono svincolate dai frutti del processo produttivo.

In più chiare parole, dato che i componenti positivi di reddito provengono quasi interamente dal finanziamento a quota capitaria, proporzionale alla popolazione residente, non ha senso assumere il valore aggiunto come indice della capacità aziendale di generare ricchezza, al netto dei mezzi impiegati, grazie all'attuazione della produzione.⁹

La seconda accezione di valore aggiunto invece deve essere rivista nel suo significato più intimo, in quanto nelle ASL non si può parlare tanto di distribuzione di ricchezza tra coloro che hanno partecipato a produrla, quanto di distribuzione di un valore residuale tra i soggetti che a vario titolo ne hanno diritto.

⁹ Si deve tener presente, al riguardo, che le aziende USL non sono chiamate perseguire scopi di lucro, bensì a tutelare la salute dei cittadini, ovvero finalità di pubblica utilità.

In base alle presenti considerazioni e soprattutto in relazione all'impossibilità dei componenti positivi di reddito delle aziende ASL di misurare il valore della produzione, dobbiamo convenire che non sia opportuno analizzare l'aspetto economico della gestione riclassificando il Conto Economico secondo il modello a <<valore della produzione e valore aggiunto>>.

Il discorso cambia invece per quanto riguarda il modello di riclassificazione a <<margine di contribuzione>> che opera una distinzione dei costi operativi in relazione al loro regime di variabilità.

Detto schema consente di studiare la correlazione esistente in un dato momento tra proventi, costi fissi e variabili dell'azienda, ed offre la possibilità di approfondire la posizione conseguita dalla stessa in ordine all'equilibrio economico, attraverso l'analisi volumi-costi-risultati o Break even analysis.

Osservando il comportamento della relazione tra i proventi totali ed i costi totali in corrispondenza dei diversi livelli di attività, attraverso l'analisi di statica comparata, si può valutare l'effetto della variazione del volume di produzione sul risultato economico. L'utilizzo dell'analisi volumi-costi-risultati nelle aziende USL, però, deve scontare il fatto che mentre i costi variano in ragione del volume di produzione, i proventi sono quasi del tutto svincolati da quel volume, eccezione fatta per quelli derivanti dalle prestazioni a domanda individuale, e quindi il livello di attività realizzata non trova, sul piano economico, corrispondenza diretta con l'entità delle risorse affluite all'economia delle stesse aziende.

Per questa ragione, anche il differenziale tra proventi totali e costi totali assume un rilievo del tutto particolare, divenendo essenziale il contenimento dei costi entro il volume di risorse assegnate.

Le aziende USL devono quindi verificare, anzitutto, se ed in quale misura le risorse affluite coprono i costi fissi, considerando successivamente la curva dei costi variabili, in modo da studiare l'incidenza sul risultato economico del livello di attività realizzato e di una sua eventuale variazione.

Non bisogna dimenticare, infatti, che se i proventi variabili hanno un valore marginale rispetto ai proventi totali, non altrettanto si può dire per i costi variabili, legati in modo diretto al livello di attività realizzata.

In questo contesto, è del tutto probabile che un incremento delle prestazioni sanitarie determini una crescita dei costi variabili in misura maggiore rispetto all'aumento dei proventi variabili, causando, in presenza di una data struttura di proventi fissi ed oneri fissi, un deterioramento del risultato economico.

A conclusione delle riflessioni sin qui svolte in merito alle aziende USL, presentiamo per dette aziende una proposta di Conto Economico riclassificato secondo il modello a margine di contribuzione (Figura 27).

Figura 27 - Conto Economico di un'azienda USL riclassificato a <<margine di contribuzione>>

	Parziali	Totali
Contributi in c/ esercizio	
+ Proventi per prestazioni rese	
+ Proventi per prestazioni sanitarie a pagamento	
+ Altri proventi tipici	
+ Costi capitalizzati	
Valore della produzione	
- Costo variabile <<sanitario>>	
+ <i>Acquisti di materiale sanitario</i>	
+ Δ <i>Rimanenze di materiale sanitario</i>	
+ <i>Acquisti di materiale non sanitario</i>	
+ Δ <i>Rimanenze di materiale non sanitario</i>	
+ <i>Prestazioni di servizi sanitari</i>	
+ <i>Costo del lavoro (personale del ruolo sanitario)</i>	
+ <i>Altri costi variabili sanitari</i>	
	
Margine di contribuzione sanitario		
- Altri costi variabili
+ <i>Prestazioni di servizi non sanitari</i>	
+ <i>Costo del lavoro (personale ruolo professionale, tecnico, amministrativo)</i>	
+ <i>Altri costi variabili amministrativi</i>	
	
Margine di contribuzione totale		
- Costi fissi	
+ <i>Ammortamenti</i>	
- <i>Utilizzo di quota contributi in conto capitale</i>	
+ <i>Costo del lavoro (personale ruolo sanitario, professionale, tecnico, amministrativo)</i>	
	

+ Altri costi amministrativi e generali	.....
+ Accantonamenti dell'esercizio	.....	.....
Risultato operativo gestione caratteristica (o margine sanitario netto)		.....
+ Proventi gestione accessoria	.....
- Oneri gestione accessoria	.....
+ Accantonamenti non tipici dell'attività sanitaria	.....
+ Altri oneri gestione accessoria	.....	.....
Risultato operativo aziendale		.....
+ Proventi finanziari	.....
- Oneri finanziari	.....
Risultato gestione ordinaria		.....
+ Proventi straordinari		.....
+ Plusvalenze	.....
+ Sopravvenienze attive	.....
+ Insussistenze passive	.....
- Oneri straordinari		.....
+ Minusvalenze	.....
+ Sopravvenienze passive	.....
+ Insussistenze attive	.....	.....
Risultato ante imposte		.....
- Imposte		.....

Fonte: Vincenzo Sforza, *Alcune riflessioni sulla riclassificazione dello Stato Patrimoniale e del Conto Economico delle aziende sanitarie pubbliche ai fini dell'analisi di bilancio*, Luca Anselmi-Massimo Saita (a cura di), *La gestione manageriale e strategica nelle aziende sanitarie*, Il Sole 24Ore, Milano, 2001.

Da notare che, essendo la classificazione del conto economico effettuata a fini di analisi gestionale con l'obiettivo di definire uno strumento da impiegare nella valutazione dell'economicità dell'azione del management aziendale, sarebbe opportuno che i ricavi della gestione caratteristica fossero depurati dalle capitalizzazioni relative agli investimenti sterilizzati per evitare che il risultato annuale risulti alterato. Inoltre, con riferimento ai contributi annuali straordinari, poiché si tratta di risorse aggiuntive

“straordinarie” deliberate prima dell’approvazione del bilancio d’esercizio al fine di incrementare il valore della produzione presentare un risultato annuale meno negativo, anche in questo caso è necessario che tale voce sia scorporata dai costi capitalizzati inseriti nel valore della produzione e riproposto dopo il risultato di esercizio rilevante ai fini gestionali con il solo scopo di effettuare la riconciliazione con il reddito finale. In questo modo tanto le sterilizzazioni che i contributi straordinari in conto esercizio non incidono su alcuno dei risultati dell’riclassificato che saranno utilizzati per la costruzione degli indici economici.

Veniamo ora al caso delle Aziende Ospedaliere, per le quali il D.Lgs. 502/92 ha sostituito il tradizionale sistema di finanziamento basato sulle giornate di degenza dei pazienti, con un sistema che remunera le prestazioni rese attraverso corrispettivi predefiniti.¹⁰

L’attuale sistema (art. 8 sexies comma 1) individua le seguenti classi di prestazioni:

1. prestazioni remunerabili in funzione di tariffe predefinite¹¹;
2. prestazioni remunerabili in base al costo standard di produzione.

Le prestazioni indicate al punto 1, che di fatto riguardano la maggior parte delle attività svolte dalle aziende ospedaliere, sono classificate secondo il sistema dei <<Diagnosis Related grouper>> (DRG) o <<Raggruppamenti omogenei di diagnosi>> (Rod) che, assumendo come unità di misura il singolo ricovero, associa prestazioni omogenee rispetto alla complessità dell’assistenza necessaria per la diagnosi e cura della patologia riscontrata e, quindi, rispetto al consumo di risorse.

Ogni ricovero, pertanto, rientra in uno specifico DRG, cui è associata una tariffa di remunerazione determinata sulla base delle risorse necessarie per trattare il caso clinico. Dal punto di vista gestionale, le aziende ospedaliere sono quindi chiamate ad operare in un contesto dove sono note a priori le tariffe di remunerazione dei vari ricoveri, le quali sono indipendenti dai costi di produzione sostenuti effettivamente per l’erogazione dei servizi correlati agli specifici casi clinici. Per questa ragione, dette aziende sono indotte ad assumere comportamenti atti, da un lato, al contenimento dei costi nell’ambito delle

¹⁰ Attraverso il cambiamento del sistema di finanziamento, il legislatore ha rivoluzionato anche la logica gestionale delle aziende ospedaliere, il cui principale servizio, ora, non è tanto quello della degenza dei pazienti, quanto quello della loro diagnosi e cura.

¹¹ Secondo il quarto comma dell’articolo otto sexies del decreto legislativo 502/1992, rientrano in questa fattispecie le prestazioni di assistenza ospedaliera per acuti erogate in regime di degenza ordinaria, quelle di assistenza ospedaliera per acuti erogate in regime di ricovero diurno (day hospital), nonché le prestazioni di assistenza specialistica ambulatoriale, eccezione fatta per quelle attività rientranti nelle funzioni di cui al comma tre dello stesso articolo.

tariffe loro riconosciute, e, dall'altro, alla realizzazione dei volumi di produzione adeguati rispetto alla copertura dei costi fissi di struttura.¹²

Le prestazioni di cui al punto 2 che rappresentano la parte quantitativamente meno rilevante delle attività svolte dalle Aziende Ospedaliere, sono erogate, ai sensi dell'art. 8 sexies del D.Lgs. 502/92, nell'ambito della partecipazione a particolari programmi di assistenza sanitaria, relativi, ad esempio, ai trapianti di organo, la cura di malattie rare, ecc. Per queste specifiche prestazioni le Aziende Ospedaliere sono remunerate in base al costo standard di produzione del programma di assistenza, cioè secondo il sistema non dissimile, nella logica, rispetto a quello a tariffa predefinita, in cui le tariffe devono essere espressione del costo standard di produzione riferibile al particolare servizio erogato.

Sulla base di queste brevi considerazioni riguardanti il sistema di finanziamento delle A.O., possiamo concludere che, a differenza delle aziende USL dove i proventi sono in gran parte indipendenti rispetto ai livelli di attività, queste aziende hanno una struttura di proventi espressiva dell'attività realizzata, grazie ad un sistema di remunerazione (a tariffa predefinita o a costi standard di produzione) che assegna le risorse in base alle prestazioni erogate.

Ciò premesso, affrontiamo il problema della riclassificazione del Conto Economico.

Dei vari margini che è possibile determinare nelle strutture di Conto Economico sopra indicate, quello che a nostro avviso richiede una particolare nota di commento è il valore aggiunto, che nel caso in esame rappresenta il maggior valore che le aziende ospedaliere sono in grado di generare attraverso l'erogazione di prestazioni sanitarie a tariffe predeterminate, rispetto al costo dei fattori produttivi esterni utilizzati nel processo produttivo.

Nelle tabelle sottostanti presentiamo due proposte di Conto Economico, riclassificato rispettivamente secondo il modello a <<ricavi e costo del venduto>> (Figura 28) ed a <<valore della produzione e valore aggiunto>> (Figura 29).

¹² Per impedire che in un'area territoriale si possa produrre un volume di prestazioni sanitarie non proporzionale ai bisogni espressi dai cittadini, la legge 23 dicembre 1994 numero 724 al comma 1B dell'articolo sette ha previsto la redazione di piani annuali preventivi tra regione, Asl e aziende ospedaliere, in cui deve essere stabilito a priori la quantità e la tipologia di prestazioni erogabili da queste ultime.

Figura 28 - Conto Economico dell'A.O. riclassificato a <<ricavi e costo del venduto>>

	Parziali	Totali
Ricavi netti		
+ DRG per degenza ordinaria	
+ DRG per day hospital	
+ Prestazioni ambulatoriali	
+ Altri proventi tipici	
- Costo <<sanitario>> del <<venduto>>		
+ <i>Acquisti di materiale sanitario</i>	
+ <i>Δ Rimanenze di materiale sanitario</i>	
+ <i>Acquisti di materiale non sanitario</i>	
+ <i>Δ Rimanenze di materiale non sanitario</i>	
+ <i>Prestazioni di servizi sanitari</i>	
+ <i>Costo del lavoro (personale ruolo sanitario)</i>	
+ <i>Ammortamento immobilizzazioni sanitarie</i>	
- <i>Utilizzo di quota contributi in conto capitale</i>	
+ <i>Costi per man. e rip. beni sanitari</i>	
+ <i>Godimento beni di terzi</i>	
- <i>Costi capitalizzati</i>
Margine sanitario lordo		
- Prestazioni di servizi non sanitari
- Costo del lavoro (personale ruolo professionale, tecnico, amministrativo)	
- Ammortamento immobilizzazioni non sanitarie	
+ Utilizzo di quota contributi in conto capitale	
- Costi per man. e rip. beni non sanitari	
- Godimento beni di terzi	
- Altri costi amministrativi e generali	
- Accantonamenti dell'esercizio	
Risultato operativo gestione caratteristica (o un margine sanitario netto)
+ Proventi gestione accessoria	
- Oneri gestione accessoria
+ <i>Accantonamenti non tipici dell'attività sanitaria</i>	
+ <i>Altri oneri gestione accessoria</i>	

+ Proventi finanziari	.....
- Oneri finanziari	.....
Risultato gestione ordinaria		.....
+ Proventi straordinari	.....
+ <i>Plusvalenze</i>	.....
+ <i>Sopravvenienze attive</i>	.....
+ <i>Insussistenze passive</i>	.....
- Oneri straordinari	.....
+ <i>Minusvalenze</i>	.....
+ <i>Sopravvenienze passive</i>	.....
+ <i>Insussistenze attive</i>	.....	.....
Risultato ante imposte		.....
- Imposte		.....

Fonte: Vincenzo Sforza, *Alcune riflessioni sulla riclassificazione dello Stato Patrimoniale e del Conto Economico delle aziende sanitarie pubbliche ai fini dell'analisi di bilancio*, Luca Anselmi-Massimo Saita (a cura di), La gestione manageriale e strategica nelle aziende sanitarie, Il Sole 24Ore, Milano, 2001.

Figura 29 - Conto Economico di un' A.O. riclassificato a <<valore della produzione e valore aggiunto>>

	Parziali	Totali
DRG per degenza ordinaria	
+ DRG per day hospital	
+ Prestazioni ambulatoriali	
+ Altri proventi tipici	
+ Costi capitalizzati
Valore della produzione	
- Acquisti di materiale sanitario	
± Δ Rimanenze di materiale sanitario	
+ Acquisti di materiale non sanitario	
± Δ Rimanenze di materiale non sanitario	
- Prestazioni di servizi sanitari	
- Costi per manutenzioni e riparazioni	
- Godimento beni di terzi	
- Costi amministrativi e generali	
	
Valore aggiunto		
- Costo del lavoro (personale del ruolo sanitario, professionale, tecnico e amministrativo)
	
Margine operativo lordo (margine sanitario lordo)	
- Ammortamenti	
+ utilizzo di quota contributi in conto capitale	
- Accantonamenti tipici dell'esercizio	
	
Risultato operativo gestione caratteristica (margine sanitario netto)	
+ Proventi gestione accessoria	
- Oneri gestione accessoria	
+ <i>Accantonamenti non tipici dell'attività sanitaria</i>	
+ <i>Altri oneri gestione accessoria</i>	
	

+ Proventi finanziari		.....
- Oneri finanziari	.....
	
Risultato gestione ordinaria	.....
+ Proventi straordinari	.....
+ <i>Plusvalenze</i>	.....
+ <i>Sopravvenienze attive</i>	.....
+ <i>Insussistenza e passive</i>	.....
- Oneri straordinari	.....	.....
+ <i>Minusvalenze</i>		
+ <i>Sopravvenienze passive</i>		.....
+ <i>Insussistenza e attive</i>		.....
	
Risultato ante imposte		.....
- Imposte		

Fonte: Vincenzo Sforza, *Alcune riflessioni sulla riclassificazione dello Stato Patrimoniale e del Conto Economico delle aziende sanitarie pubbliche ai fini dell'analisi di bilancio*, Luca Anselmi-Massimo Saita (a cura di), *La gestione manageriale e strategica nelle aziende sanitarie*, Il Sole 24Ore, Milano, 2001.

Concludiamo il paragrafo, infine, con una proposta di Conto Economico riclassificato secondo lo schema a margine di contribuzione, che, come noto, suddivide i costi operativi in ordine al loro regime di variabilità (Figura 30).

Figura 30 - Conto Economico dell'A.O. riclassificato a << margine di contribuzione >>

	Parziali	Totali
Ricavi netti		
+ DRG per degenza ordinaria	
+ DRG per day hospital	
+ Prestazioni ambulatoriali	
+ Altri proventi tipici	
- Costo << sanitario >> del << venduto >>		
+ Acquisti di materiale sanitario	
+ Δ Rimanenze di materiale sanitario	
+ Acquisti di materiale non sanitario	
+ Δ Rimanenze di materiale non sanitario	
+ Prestazioni di servizi sanitari	
+ Costo del lavoro (personale ruolo sanitario)	
+ Altri costi variabili sanitari	
- Costi capitalizzati
Margine di contribuzione sanitario		
- Prestazioni di servizi non sanitari
- Costo del lavoro (personale ruolo professionale, tecnico, amministrativo)	
- Altri costi variabili amministrativi	
Margine di contribuzione totale	
- Costi fissi
+ Ammortamenti	
- Utilizzo di quota contributi in conto capitale	
+ Costo lavoro (personale ruolo sanitario, prof.le, tecnico, amm.vo)	
+ Prestazioni di servizi	
+ Costi per manutenzioni e riparazioni	
+ Godimento beni di terzi	
+ Altri costi amministrativi e generali	
+ Accantonamenti dell'esercizio	
Risultato operativo gestione caratteristica		

+ <i>Accantonamenti non tipici dell'attività sanitaria</i>	.....
+ <i>Altri oneri gestione accessoria</i>	.....	.....
Risultato operativo aziendale		.....
+ Proventi finanziari	.....
- Oneri finanziari	.....	.....
Risultato gestione ordinaria		.....
+ Proventi straordinari	.....
+ <i>Plusvalenze</i>	.....
+ <i>Sopravvenienze attive</i>	.....
+ <i>Insussistenze passive</i>	.....
- Oneri straordinari		
+ <i>Minusvalenze</i>	.....
+ <i>Sopravvenienze passive</i>	.....
+ <i>Insussistenze attive</i>	.....
	
Risultato ante imposte		
- Imposte		.....
	

Fonte: Vincenzo Sforza, *Alcune riflessioni sulla riclassificazione dello Stato Patrimoniale e del Conto Economico delle aziende sanitarie pubbliche ai fini dell'analisi di bilancio*, Luca Anselmi-Massimo Saita (a cura di), *La gestione manageriale e strategica nelle aziende sanitarie*, Il Sole 24Ore, Milano, 2001.

Anche nel caso delle aziende ospedaliere vale la necessità di depurare i costi capitalizzati inseriti nel valore della produzione dalle sterilizzazioni e dei contributi annuali straordinari le cui poste dovranno essere riproposte dopo il risultato di esercizio rilevante ai fini gestionali con il solo scopo di effettuare la riconciliazione con il reddito finale.

253. Il rendiconto finanziario riclassificato

A completare il quadro dei documenti di bilancio riclassificati presentiamo il modello del rendiconto finanziario adottato nel sistema di valutazione delle performance economico finanziarie in una logica di data benchmarking. Questo prospetto facilita nella individuazione degli indicatori da impiegare nell'analisi dell'equilibrio finanziario

dell'azienda che abbiano la caratteristica di rivelare la capacità della gestione di produrre cash flow, aspetto sempre molto critico per le aziende sanitarie: il pagamento di debiti con tempi di dilazione accettabili, la disponibilità di liquidità per far fronte agli impegni gestionali nel loro complesso e più in generale la creazione di situazioni di tensione finanziaria sono aspetti della gestione che andrebbero meglio indagati nelle aziende sanitarie per capire i margini che il management ha per governare questi fenomeni.

Il modello di rendiconto adottato partendo dal risultato d'esercizio calcola in modo indiretto i flussi monetari, evidenziando attraverso i risultati intermedi, dove è stata assorbita o generata la liquidità aziendale e quanta liquidità nel suo complesso ha prodotto/assorbito la gestione.

Il rendiconto finanziario deve presentare i flussi finanziari classificandoli tra attività operativa, di investimento e finanziaria:

- l'attività operativa rappresenta le principali attività generatrici di ricavi dell'impresa e le altre attività di gestione che non sono di investimento o finanziarie. L'ammontare dei flussi finanziari derivanti dall'attività operativa è un indicatore chiave della misura in cui l'attività dell'impresa ha generato flussi finanziari sufficienti a rimborsare prestiti, a mantenere la capacità operativa dell'impresa, a pagare i dividendi ed ad effettuare nuovi investimenti finanziari senza ricorrere a fonti di finanziamento esterno all'impresa;
- l'attività di investimento comprende l'acquisto e la cessione di attività immobilizzate e gli altri investimenti finanziari non rientranti nelle disponibilità liquide equivalenti. L'informazione distinta relativo ai flussi finanziari derivanti dall'attività di investimento è importante perché tali flussi finanziari rappresentano la misura in cui costi sono stati sostenuti per acquisire risorse destinate a produrre futuri proventi flussi finanziari;
- attività finanziaria rappresenta l'attività che comporta una modificazione della dimensione della composizione del capitale netto di finanziamenti ottenuti dall'impresa. L'indicazione distinta dei flussi finanziari derivanti dall'attività finanziaria è importante perché essa è utile nella previsione di richieste sui futuri flussi finanziari da parte di chi fornisce capitali all'impresa

Figura 31 - Il rendiconto finanziario riclassificato

Risultato d'esercizio	
-/+ ammortamenti ed accantonamenti	
<hr/>	
Risultato d'esercizio	
-/+ ammortamenti ed accantonamenti	
	Flusso di Capitale circolante netto (CCN) da Gestione reddituale
-/+ variazione crediti	
<hr/>	
	Flusso di cassa Gestione reddituale
ATTIVITÀ di INVESTIMENTO	
-/+ variazioni immobilizzazioni materiali	
-/+ variazioni immobilizzazioni immateriali	
-/+ variazioni immobilizzazioni finanziarie	
ATTIVITÀ di FINANZIAMENTO	
-/+ Variazione passività commerciali a m/l termine	
-/+ Variazione passività finanziarie a m/l termine	
-/+ Variazione passività altre Istituzioni a m/l termine	
-/+ variazione passività diverse a m/l termine	
-/+ variazione debiti verso SUMAI	
-/+ variazione fondi	
-/+ variazione mezzi propri	
<hr/>	
	Flusso di Cassa netto aziendale
Risultato d'esercizio	
<hr/>	
	Liquidità netta di fine anno

Il rendiconto finanziario utilizzato evidenzia i seguenti risultati:

- flusso di capitale circolante netto da gestione reddituale: esprime la liquidità potenziale aziendale prodotta dalla gestione reddituale complessiva;
- flusso di cassa gestione reddituale: spiega la variazione di liquidità determinate in relazione alla variazione del capitale circolante;
- flusso di cassa netto aziendale: rappresenta liquidità prodotta/assorbita dalla gestione annuale;
- liquidità netta di fine anno: misura lo stock di liquidità complessivamente a disposizione alla fine dell'anno.

2.54. Gli indicatori di bilancio delle aziende sanitarie

Per giudicare la capacità del bilancio di esercizio delle aziende sanitarie di fornire informazioni utili alla comprensione della dinamica gestionale, è necessario rimarcare un concetto già espresso, cioè che il processo di creazione della ricchezza in questa realtà non è sintetizzabile unicamente in un valore economico, poiché la ricchezza creata non può essere espressa totalmente attraverso il valore della produzione che compare in bilancio.

In altri termini, il bilancio delle aziende sanitarie è uno strumento informativo utile a descrivere ed interpretare la situazione economica, finanziaria e patrimoniale dell'azienda sanitaria, ma meno significativo per emettere un giudizio di sintesi

sull'efficacia del comportamento istituzionale delle aziende che è rivolto non alla produzione di reddito, ma alla produzione di salute.

Le aziende sanitarie, come le altre tipologie di aziende, devono operare seguendo la logica di efficienza, efficacia ed economicità, ciascuna delle quali esprime una specifica condizione di equilibrio della gestione aziendale. Il conseguimento ed il mantenimento di questi equilibri è presupposto indispensabile per il permanere nel tempo dell'azienda senza che sia necessario il sistematico ricorso ad altre economie il grado di raggiungimento dei tre equilibri è verificato attraverso un'adeguata lettura dei documenti di bilancio classificati sopradescritti: da essi possiamo verificare quante e quali risorse sono state assorbite/generate da quale area della gestione, come l'azienda finanzia i propri investimenti, il grado di esposizione verso terzi ed i costi connessi alla struttura finanziaria scelta, l'entità dell'esposizione a breve verso le banche ed infine il grado di correlazione fra capitale di investimento e di finanziamento. Lo strumento utilizzato in letteratura per realizzare questo tipo di analisi è rappresentato dagli indici di bilancio che sono una misura sintetica per indagare gli equilibri aziendali nel tempo e nel confronto inter aziendale di settore.

Da precisare che, nel confronto dei risultati dell'analisi influiscono alcune condizioni che hanno condotto alla determinazione dei bilanci aziendali nel momento di passaggio dalla contabilità finanziaria a quell'economica e che ancora oggi producono effetti distorsivi nella determinazione dei prospetti annuali di bilancio, quali:

- la determinazione del patrimonio aziendale nel momento di costituzione delle aziende sanitarie e gli effetti che questo ha prodotto sulla veridicità dell'attivo patrimoniale e sul piano economico degli ammortamenti realizzati annualmente;
- l'assenza di regole di comportamento da seguire nella contabilizzazione di alcune voci cui consegue la disomogeneità di alcune rilevazioni contabili e di alcuni aggregati di costo;
- la disomogeneità nella contabilizzazione e nella scelta dei metodi di valutazione. Questi sono alcuni dei problemi che rendono difficile effettuare un confronto inter aziendale regionale fra le diverse aziende sanitarie, criticità che solo parzialmente un'attenta lettura della nota integrativa e le informazioni aziendali riescono a superare.

Le tabelle di seguito riportate consentiranno di offrire un quadro di sintesi dei principali indicatori che è possibile trarre dall'analisi di bilancio, seguendo una consolidata impostazione dottrinale sull'argomento.¹³

Indici di struttura patrimoniale – equilibrio patrimoniale

L'analisi dell'equilibrio patrimoniale ha come obiettivo quello di esprimere un giudizio sulla solidità patrimoniale dell'azienda sanitaria, in altri termini si cerca di capire se le fonti di finanziamento scelte sono le più adeguate per finanziare le attività aziendali e più in generale se l'azienda risulta essere eccessivamente indebitata o, diversamente, presenta un equilibrato rapporto fra capitali propri e mezzi di terzi.

La solidità e la solvibilità dell'azienda sono due facce della stessa medaglia, ossia della capacità aziendale di far fronte ai propri impegni nei tempi previsti dagli accordi contrattuali: la solidità rappresenta il presupposto strutturale (equilibrio patrimoniale), mentre la solvibilità esprime il presupposto dinamico di questa capacità (equilibrio finanziario), vale a dire la presenza di un'equilibrata sincronizzazione fra entrate e uscite finanziarie.

Gli indicatori in letteratura sono numerosi, tuttavia per lo svolgimento di una comparazione dei bilanci delle aziende sanitarie indicatori particolarmente rilevanti per i caratteri strutturali di tali aziende sono:

- *coefficiente di rinnovo degli investimenti*: calcolato come la percentuale dei nuovi investimenti materiali sul totale delle immobilizzazioni materiali valorizzato al costo storico.

La considerazione di questi indicatori del sistema degli indici patrimoniali ha l'obiettivo di mantenere alta l'attenzione delle aziende sanitarie sulle problematiche del rinnovo delle immobilizzazioni. L'aver circoscritto l'analisi a quelle materiali si giustifica con la considerazione che ad esse sono riconducibili gli investimenti in tecnologia sanitaria, politica necessaria per mantenere alta la qualità dei servizi sanitari offerti, anche se da sola non sufficiente.

Oggi la medicina può definirsi un settore ad alto contenuto tecnologico, dove la capacità di diagnosi e di cura sono strettamente correlate alla disponibilità dei moderni mezzi messi a disposizione dalla tecnologia esistente. La propensione dell'azienda ad investire in questo senso è un indicatore proxy della volontà di mantenere costante il livelli qualitativi dei servizi offerti; oltre ad essere un

¹³ Particolarmente chiara al riguardo è la trattazione di Caramiello. Si veda: CARAMIELLO, *Indici di bilancio, strumenti per l'analisi della gestione aziendale*, op. cit.

importante chiave di lettura degli equilibri economici: la realizzazione di nuovi investimenti va ad aumentare non solo i costi direttamente legati all'investimento (ammortamento annuo), ma anche quelli relativi ad altre attività di gestione ad esso collegate;

- *tasso di obsolescenza*: calcolato dal rapporto fra ammortamenti globalmente effettuati (accumulati nel Fondo ammortamento) e il costo storico dei beni, con riferimento alle immobilizzazioni materiali sanitarie.

L'inserimento di questo indice ha motivazioni simili a quelle presentate per il quoziente precedente: se il coefficiente di rinnovo degli investimenti è sintomatico della capacità prospettica di adeguarsi agli standard tecnologici offerti dalla moderna tecnologia sanitaria, indicatore in oggetto misura l'attenzione dell'azienda ad operare con strumentazioni fisico sanitaria non obsoleta ed efficace.

La sua importanza è anche da riconnettersi all'attività di programmazione: indica la necessità di prevedere un piano di rinnovo degli investimenti tanto più urgente quanto più l'indice è vicino all'unità. Sul piano dell'equilibrio economico questo rappresenta anche un campanello di allarme su un possibile aumento dei costi connesso al rinnovo degli investimenti;

Indici di liquidità – equilibrio finanziario

La liquidità esprime la solvibilità a breve dell'azienda, cioè la capacità di far fronte in ogni momento i pagamenti dovuti. L'equilibrio finanziario esiste se l'azienda è in grado di disporre della liquidità necessaria per pagare le diverse scadenze dei propri impegni. Alcuni interessanti indici di liquidità possono essere costruiti mettendo in correlazione i prospetti di bilancio riclassificati:

- *indice di elasticità finanziaria*: calcolato come il rapporto tra il capitale circolante netto e il valore della produzione. Il capitale circolante netto misura il margine residuo di attivo circolante al netto degli impieghi a breve dell'azienda. In questo senso è segnaletico della capacità della gestione aziendale di produrre liquidità, immediato differita, disponibile a breve termine. La considerazione al denominatore del valore della produzione rappresenta una ponderazione che consente la comparazione relativa alle aziende sanitarie. L'indicatore è stato scelto anche in quanto impiegato a livello internazionale nelle aziende sanitarie.
- *Indice di durata media dei debiti*: l'indice traduce in termini di numero di giorni il rapporto tra lo stock di debiti rilevati a fine anno rispetto al totale dei costi che

generano indebitamento di fornitura durante l'anno. Tale risultato esprime la durata media dell'indebitamento, ovvero il tempo medio di pagamento dei debiti. Le voci di debito considerate nel calcolo dell'indice sono quelle inserite nello stato patrimoniale nelle voci "debiti verso fornitori" e "debiti diversi"; al denominatore sono inseriti i costi della produzione caratteristica (voce B del conto economico riclassificato) al netto dei costi per prestazioni di servizi da pubblico e della variazione delle rimanenze. L'indice esprime la durata media con cui sono pagati i debiti verso fornitori ed evidenzia il potere contrattuale dell'azienda.

- *Indice di generazione delle risorse finanziarie*: ricordiamo che il flusso di capitale circolante netto è una grandezza finanziaria che emerge direttamente dal rendiconto finanziario. Tale flusso è un indicatore proxy delle risorse finanziarie prodotte o assorbite dalla gestione reddituale: non rappresenta il risultato finale in termini di variazione della liquidità, perché non sono considerate le variazioni attive e passive connesse con altri movimenti di grandezze patrimoniali come i debiti, crediti, scorte ed immobilizzazioni. La scelta di considerare questa grandezza per l'analisi della liquidità prodotta è stata incentivata dall'utilizzo a livello internazionale di questo indice specificatamente nel contesto sanitario.

Si nota come alcuni interessanti indici di liquidità possono essere costruiti facendo riferimento al prospetto del rendiconto finanziario che analizzando le entrate e le uscite finanziarie cerca di spiegare come sia generata la liquidità attraverso la gestione oppure evidenzia le cause che hanno prodotto un assorbimento di liquidità. L'impiego del rendiconto finanziario per l'analisi della gestione delle aziende sanitarie costituisce un'importante innovazione negli strumenti di valutazione economico finanziaria applicati a tale aziende che deriva dall'introduzione della contabilità economico patrimoniale.

Indici economici – equilibrio economico

L'analisi dell'equilibrio economico aziendale cerca di valutare la capacità del soggetto economico di realizzare una gestione secondo criteri di economicità, in altri termini, di conseguire un fatturato che superi i costi per la sua realizzazione e che quindi sia suscettibile di offrire una remunerazione adeguata ai fattori utilizzati ed un compenso proporzionale ai risultati raggiunti dal soggetto economico per conto del quale l'attività si svolge. Questa definizione nel caso delle aziende sanitarie deve essere contestualizzata per considerare sia la loro mission, ma anche e soprattutto la particolare tipologia di azienda che esse rappresentano. La prima considerazione da fare riguarda il

soggetto economico che, nel caso delle aziende in oggetto, è pubblico rappresentando l'azienda lo strumento impiegato dallo Stato per garantire ai cittadini la realizzazione di un diritto costituzionalmente garantito. Immediata conseguenza di tale specificità (soggetto economico pubblico) riguarda proprio un aspetto importante il significato di equilibrio economico. L'azienda è chiamata ad erogare servizi sanitari di qualità per migliorare e garantire un miglioramento della salute dei cittadini (mission), ma certamente non a garantire un compenso al soggetto economico. Quindi, l'equilibrio economico per le aziende sanitarie consiste nell'erogazione dei servizi socio sanitari impiegando al massimo di efficienza le risorse assegnate per la loro realizzazione in sede di programmazione. Per le aziende sanitarie l'equilibrio globale della gestione si ritiene raggiunto quando complessivamente i ricavi uguagliano i costi sostenuti per il loro conseguimento. L'analisi dell'equilibrio economico che ha lo scopo di verificare sia l'adeguata remunerazione dei fattori produttivi che l'efficienza del loro impiego, viene realizzata ai fini manageriali suddividendo l'indagine rispetto alle singole aree della gestione caratteristica, accessoria, finanziaria, straordinaria e tributaria.

Gli indicatori prescelti al fine di spiegare le condizioni di equilibrio sia rispetto all'aria sanitaria che il complesso della gestione riguardano l'incidenza del risultato operativo, l'indice di compensazione ed il ROI (Return on Investment).

L'incidenza sul valore della produzione del risultato operativo (IRO) individuato dal rapporto fra il margine sanitario netto (risultato operativo) e il valore della produzione esprime nell'azienda sanitaria la capacità della gestione sanitaria di contenere i costi della produzione tipica entro i limiti delle remunerazioni assegnate (ASL) o dei contributi tariffari connessi all'attività erogata (AO). In proposito, si osserva che il valore della produzione per le Aziende Ospedaliere è composto per la maggior parte dalla voce <<proventi e ricavi diversi>> che rappresentano i ricavi da prestazioni rese ad ASL acquirenti, mentre per le ASL dai contributi in conto esercizio derivanti da trasferimenti regionali per quota capitolina.

Questo indicatore non tiene conto degli effetti dei contributi integrativi di bilancio e soprattutto delle capitalizzazioni connesse con le sterilizzazioni.

Può essere utile calcolare anche l'*indice di compensazione* calcolato come rapporto tra saldo della mobilità attiva e saldo della mobilità passiva relativa all'attività ospedaliera, ambulatoriale e di riabilitazione e il totale dei costi e la produzione. Questo rapporto esprime l'attrazione o la fuga di risorse in termini percentuali sul totale dei costi della produzione. Il quoziente considera la mobilità sia in compensazione regionale che

quella connessa alla fatturazione attiva e passiva che intercorre direttamente dalle aziende sanitarie.

Il ROI esprime l'efficienza con la quale viene utilizzato il capitale investito nell'azienda. Nelle aziende ospedaliere l'esistenza di un sistema di tariffazione delle prestazioni che lega i ricavi correnti al volume dell'attività svolta (DRGs), rende significativo il calcolo di questo indice, diversamente dal caso delle Asl dove i ricavi sono quasi del tutto scollegati dal volume delle prestazioni erogate e legati a parametri diversi (quota capitaria). Rimane da rilevare però nell'interpretazione dell'indice come le tariffe corrispondenti ai DRGs non sono assimilabili ai prezzi di mercato ma siano dei costi standard costruiti. Nonostante queste limitazioni, la necessità dell'aziende ospedaliere di mantenersi a livelli di eccellenza dell'offerta sanitaria e di garantire adeguate strutture di ricerca rende necessario l'attuarsi di continui investimenti. Per queste ragioni il ROI va interpretato come indice che sintetizza la capacità dell'azienda di valorizzare anche economicamente i propri investimenti.

L'analisi effettuata permette di emettere un giudizio sulla gestione, che tenga conto non soltanto del livello di redditività, ma anche del modo con cui tale redditività è stata ottenuta, verificando cioè le caratteristiche e gli equilibri della struttura patrimoniale e la solidità finanziaria dell'azienda. Da questo punto di vista, il bilancio di esercizio è un formidabile strumento di informazione, perché consente la stima delle performance aziendali in termini di valore economico. L'analisi di bilancio serve appunto da un lato a migliorare ed arricchire l'interpretazione degli andamenti gestionali, dall'altro per passare dalla misurazione al controllo delle performance. Controllo delle performance è qui intesa come capacità della tecnostruttura di incidere su alcune variabili gestionali chiave al fine di ottenere determinati risultati, precedentemente programmati. Il bilancio d'esercizio è il frutto di un complesso processo di valutazione che trova fondamento nei fatti di gestione ed i risultati sintetici rappresentati non sono altro che il prodotto di scelte strategiche e gestionali che trovano sviluppo nei comportamenti dell'organizzazione.

La possibilità di incidere sulle performance economico-finanziari richiede, dunque, un adeguato grado di conoscenza delle performance produttive e qualitative che, entro i limiti prima sottolineati, trova composizione della redditività di periodo.

255. Gli indicatori per il controllo delle performance produttive e qualitative

Il controllo delle performance delle aziende sanitarie a livello di direzione aziendale può avvenire mediante il monitoraggio di alcuni indicatori chiave che forniscono informazioni sintetiche sull'andamento delle principali variabili, espressione della situazione dell'azienda sanitaria, con riferimento a specifiche dimensioni critiche, o aree obiettivo. Il quadro di controllo per la direzione strategica delle aziende sanitarie può essere strutturato in modi e con gradi di analisi differenti, come anche il contenuto stesso delle informazioni è, generalmente, molto vasto e diversificato. In quest'ambito, riteniamo utile fornire una breve descrizione di alcuni dei principali indicatori, tra quelli ritenuti di particolare significato per la disamina della situazione competitiva dell'azienda sanitaria, in relazione all'area ospedaliera (Tabella 9).

Tabella 9- Alcuni indicatori di attività ospedaliera articolati per unità operativa ¹⁴

Indicatori	Descrizione	U.O. 1	U.O. 2	U.O. n
1) Attività di ricovero				
N° dimissioni				
Valore totale DRG prodotti	Tariffe specifiche * n° casi trattati			
Valore DRG medio	Ricavi totali / n° DRGs			
Punti DRG prodotti	Sommatoria punti DRGs			
Indice di attrazione - mobilità in entrata, casi	n° DRG per residenti di altre Asl			
Indice di attrazione - mobilità in entrata, valori	Valore dei DRG per residenti di altre Asl			
Indice di fuga - mobilità in uscita, casi	n° DRG acquistati all'esterno			
Indice di fuga - mobilità in uscita, valori	Valore DRG acquistati all'esterno			
Giorni di degenza				
Durata della degenza media	n° gg complessivi di degenza / casi trattati			
Tasso di utilizzo dei posti letto	n° accessi / n° letti			
Degenza media pre intervento	gg degenza complessiva pre intervento / n° DRG chirurgici			

¹⁴ Il quadro degli indicatori proposto è a titolo esemplificativo e non in alcun modo esaustivo. La descrizione non è stata fornita per alcuni parametri per i quali è sembrata superflua.

Degenza media post intervento	gg degenza complessiva post intervento / n° DRG chirurgici			
N° di ricoveri impropri				
2) Attività day-hospital				
Posti letto				
Accessi				
N° medio di accessi per caso	n° tot. di accessi in DH / n° casi trattati			
Valore totale DRG				
3) Attività ambulatoriale				
Valore prestazioni per esterni				
Valore medio per prestazione				
Valore prestazione per interni				

Fonte: Ludovico Marino, Dinamiche competitive ed equilibrio economico nelle aziende sanitarie

In tabella sono esposti alcuni indicatori di attività ospedaliera di una AO suddivisi in base alle principali aree di attività dei reparti di degenza (attività di ricovero ordinario, day hospital e attività ambulatoriale) e articolati per singole unità operative.

Tra gli altri sottolineiamo l'importanza dell'indice di fuga e dell'indice di attrazione complessivi che segnalano la capacità dell'azienda rispettivamente di soddisfare la domanda di prestazioni espressa dagli assistiti dell'ambito territoriale di riferimento e la capacità di attrarre pazienti di altre ASL, esprimendo sinteticamente un aspetto determinante della posizione competitiva.

La composizione dei due indici rappresenta (in termini quantitativi e in valore) il saldo di mobilità, cioè la somma algebrica tra prestazioni acquistate dall'esterno e prestazioni cedute all'esterno. L'analisi della mobilità nelle aziende sanitarie è normalmente ritenuta uno strumento in grado di fornire delle informazioni di grande utilità per la definizione delle linee strategiche.

Al riguardo è opportuno rimarcare come elevati indici di fuga o alti indici di attrazione possono essere ricondotti a molteplici ragioni. In primo luogo, è importante osservare che informazioni più precise sulla mobilità sono quelle fornite dal calcolo di indici di fuga e attrazione per il reparto e per singola patologia. Questo approfondimento rende infatti possibile individuare aree critiche relativamente a particolari unità operative e inerenti a specifiche prestazioni, o viceversa definire aree operative di eccellenza.

Risulta, altresì, essenziale approfondire l'indagine analizzando gli indici di fuga sulla base della provenienza dei pazienti, in modo da interpretare il posizionamento competitivo dell'azienda con riferimento alle aree territoriali. Si rende in questo caso

necessario suddividere la mobilità in uscita per distretti territoriali di riferimento (distretti di appartenenza degli assistiti che hanno scelto strutture diverse dalla ASL) e per le specifiche patologie. Questo tipo di approfondimento può rendere possibile lo studio dei punti di forza e di debolezza tanto a livello di assistenza ospedaliera, quanto relativamente all'integrazione distretto-ospedale.

In generale si può affermare che, per una ASL, la mobilità in uscita rappresenta un fattore di duplicazione dei costi, almeno nelle circostanze in cui le prestazioni acquistate sono anche prodotte normalmente all'interno. In questi casi, le aziende acquirenti infatti sosterranno il costo di acquisizione delle prestazioni, calcolati in base ai tariffari regionali, ed unitamente graveranno sulla loro gestione i costi di dotazione organica, strutturale e tecnologica.

In altri casi l'indice di fuga è spiegato, per esempio, con l'assenza di determinati servizi specialistici o di particolari modalità di erogazione.

Così, se una determinata prestazione è erogata in day-hospital in un'Azienda Ospedaliera relativamente vicina e in ricovero ordinario nel presidio ASL di riferimento, ci sono buone possibilità che il paziente scelga l'Azienda Ospedaliera.

Gli altri indicatori esposti in tabella forniscono informazioni sintetiche quantitative e a valore sulle attività erogate in regime di ricovero, in day-hospital e sulle prestazioni specialistiche ambulatoriali.

È superfluo ricordare che il quadro degli indicatori di performance può essere ampliato con informazioni di tipo economico sia riferiti alle singole Unità Operative che aggregate per fattore produttivo o per altre dimensioni significative, al fine di emettere un giudizio sull'efficienza dei processi di produzione.

Di seguito si riporta una tabella di indicatori tratta da uno studio effettuato da Mediobanca, per il controllo dell'economicità e dell'efficienza della spesa sanitaria.

Tabella 10 - Indicatori per il controllo delle performance reparti di degenza

A.1 REPARTI DI DEGENZA (per specialità)	
<u>Indicatore</u>	<u>Formula</u>
<i>1.1 Tasso di utilizzazione dei posti letto (in %)</i>	Giornate di degenza / Posti letto
<i>1.2 Degenza media (numero di giorni)</i>	Giornate di degenza / N° dimessi
<i>1.3 Dimessi per dipendente (numero dimessi)</i>	N° dimessi / Personale totale
<i>1.4 Personale per cento letti: - Sanitari laureati</i>	Personale / N° letto

- Infermieri professionali - Tecnici sanitari ed altro personale	
1.5 Costo farmaci ed emoderivati per giorno di degenza	Costo farmaci ed emoderivati / Giornate di degenza
1.6 Costo complessivo per giorno di degenza	Costo complessivo / Giornate di degenza
1.7 Infortuni per giorno di degenza	N° infortuni
1.8 Decessi per dimessi (in %)	N° decessi / N° dimessi
1.9 Indicatore di complessità di attività Area Medica	Punti totali DRG Area Medica / N° dimessi Area Medica
1.10. Indicatore di complessità di attività Area Chirurgica	Punti totali DRG Area Chirurgica / N° dimessi Area Chirurgica

Fonte: Mediobanca, *Indicatori per il controllo dell'efficienza e dell'economicità della spesa del servizio sanitario nazionale*, www.mediobanca.it

Tabella 11 - Indicatori per il controllo delle performance dell'attività chirurgica (per specialità)

A.2 ATTIVITA' CHIRURGICA (per specialità)	
Indicatore	Formula
2.1 Interventi per chirurgo (numero interventi)	N° interventi / N° medici chirurghi
2.4 N° giorni tra ricovero e intervento	
2.5 % dimessi con degenza breve	N° dimessi con degenza breve / N° dimessi non deceduti
2.6 % interventi chirurgici in day surgery	Numero prestazioni in DS / N° totale interventi
2.7 Costo presidi medico chirurgici per dimesso	Costo presidi medico chirurgici / N° dimessi
2.8 % ricoveri ripetuti	N° ricoveri ripetuti entro 1 mese / N° dimessi
2.9 % dimessi non operati	N° dimessi non operati / N° dimessi
2.10 Sacche per trasfusioni ad intervento	N° sacche consegnate / N° interventi

Fonte: Mediobanca, *Indicatori per il controllo dell'efficienza e dell'economicità della spesa del servizio sanitario nazionale*, www.mediobanca.it

La funzione manageriale nelle aziende sanitarie non è prerogativa esclusiva del top management, ma anche dei sanitari, in virtù dell'autonomia professionale di cui godono. Dalle scelte dei protocolli diagnostico terapeutici, dalle modalità di organizzazione dei reparti e di erogazione delle prestazioni dipende il consumo di risorse.

Il controllo e la misurazione delle performance deve avvenire, dunque, anche all'interno dei singoli centri di responsabilità individuate dall'architettura organizzativa del controllo.

Valgono nella fattispecie le stesse considerazioni effettuate precedentemente, circa il diverso grado di dettaglio con cui può essere effettuata l'analisi.

L'analisi delle performance a livello di centro di responsabilità può essere effettuata attraverso una lettura unitaria del sistema degli indicatori, spiegando cioè i singoli scostamenti rispetto agli obiettivi programmati, con l'andamento di alcuni indicatori chiave dell'Unità Operativa. Ad esempio, uno scostamento nel costo dei farmaci, neutralizzando l'effetto prezzo, può essere interpretato alla luce dell'andamento di alcuni fondamentali parametri di attività. La variazione può cioè essere coerente o meno con variazioni intervenute nei volumi di attività (contrazione o aumento dei ricoveri ordinari), nelle modalità di erogazione (aumento delle prestazioni in day hospital), o nella complessità della casistica complessivamente trattata (aumento o diminuzione del peso medio dei DRG).

4. Il costo standard

4.1 Definizione

Il Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) definisce il **costo standard** come “il costo previsto per un’unità prodotta o servizio erogato in un determinato periodo”.

I costi standard consistono, in altre parole, in “*target costs* che dovrebbero essere sostenuti in condizioni di efficienza operativa” (Drury 2008, 65).

I costi standard, per definizione, sono costi:

- **predeterminati**, poiché sono calcolati a partire da accurate stime e analisi di eventi precedenti;
- **ipotetici**, o previsti, poiché sono costruiti sulla base di determinate condizioni prefissate e non sulla base della realtà aziendale;
- **parametrici**, in quanto costituiscono una unità di misura unica per la misurazione dell’efficienza aziendale in diversi contesti.

Gli *standard costs* si differenziano dall’*actual* o *historical costs* che consistono invece “in costi effettivi che sono stati realmente sostenuti in passato e successivamente accertati” (Debarshi 2011, 538).

Lo *standard costing* è uno strumento che viene utilizzato al fine di tenere sotto controllo i costi tramite la determinazione dello *standard cost*, comparando quest’ultimo con l’*actual cost*, ossia il costo effettivo dell’output di riferimento, e prendendo misure correttive per ridurre l’eventuale differenza (qualora l’*actual cost* risulti maggiore del costo standard).

Uno dei principali obiettivi delle organizzazioni aziendali è quello di minimizzare i costi. Lo *standard costing* costituisce quindi un importante strumento utile alle imprese per il raggiungimento di tali obiettivi.

4.2 Standard Costing System

4.2.1 Componenti

Nel calcolo del costo standard di un determinato output, sia esso bene prodotto o servizio, possono confluire costi fissi e variabili, diretti e indiretti.

La distinzione tra costi fissi e variabili si basa su una modalità di classificazione per variabilità rispetto al livello produttivo. I **costi fissi** o costanti sono pertanto quei “costi che non variano con il variare, entro certi limiti, anche abbastanza vasti, della quantità prodotta, ferme restando le altre condizioni” (Facchinetti 2007). Possono essere considerati costi di struttura o di capacità in quanto, fino a quando non viene superata la struttura o la capacità esistenti, non sono soggetti a variazioni. Una volta raggiunta la capacità produttiva massima, si ha una crescita dei costi fissi “a scaglioni”. I **costi variabili** sono, invece, quei “costi che variano con il variare, anche minimo, della quantità di produzione, variano cioè in funzione delle unità prodotte” (*ibidem*). Sulla base di come reagiscono al variare del volume produttivo, i costi variabili possono essere di tre diversi tipi:

- costi proporzionali, ossia che variano proporzionalmente al variare della produzione;
- costi più che proporzionali, ossia che crescono in misura più che proporzionale al crescere della produzione;
- costi meno che proporzionali, ossia che crescono in misura meno che proporzionale al crescere della produzione.

La distinzione tra costi diretti e indiretti deriva, diversamente, da una modalità di classificazione per imputazione dei costi agli oggetti di costo. A partire da questa classificazione i **costi diretti** sono “quei costi che sono imputabili direttamente all’oggetto secondo convenienti criteri di specialità, ossia mediante il prodotto tra volume di fattore impiegato e il prezzo unitario, oppure che vengono attribuiti in modo esclusivo” (Cinquini 2008). I **costi indiretti**, invece, sono “quei costi che si imputano all’oggetto di costo secondo criteri di comunanza, ossia mediante un procedimento di ripartizione o allocazione del costo” (*ibidem*).

4.2.2 Fasi del processo di calcolo

Il processo di determinazione del costo standard di un output prevede cinque fasi.

a. Definizione delle pratiche operative standard

Per determinare i costi standard occorre in primo luogo definire tutta una serie di informazioni che riguardano le modalità e i processi di produzione dell'output. In particolare è necessario specificare il prodotto in tutte le sue componenti e caratteristiche, i vari materiali indicati nella distinta base, i procedimenti da osservare durante l'intero processo di produzione con particolare attenzione nella definizione delle varie fasi operative e la loro sequenza logica, le modalità che il personale deve adottare nell'esplicare le varie operazioni. L'insieme di queste informazioni prende il nome di **pratiche operative standard**.

b. Calcolo degli standard costs delle voci imputabili all'output (metodo del Full Costing)

Una volta stabilite le pratiche operative standard, è necessario determinare il costo standard dell'output, tramite il calcolo dei costi standard delle varie voci di costo che confluiscono nella sua creazione, direttamente e indirettamente.

Esistono tre tipologie di *standard cost* ciascuna delle quali presenta tre diverse modalità di calcolo:

- *Standard direct material costs;*
- *Standard direct labour costs;*
- *Standard overhead costs.*

Il **direct material standard** rappresenta “la quantità di materiali necessaria per produrre una unità di output” (Sahaf 2009). Il costo delle materie prime dipende dalla quantità e dal prezzo dei materiali stessi. Di conseguenza sarà necessario stabilire gli standard sia per la quantità che per il prezzo delle materie prime.

La quantità di materie prime necessaria per produrre una unità di output prenderà il nome di quantità standard. La quantità standard, in altre parole, rappresenta il consumo standard, ossia l'ammontare delle singole materie che si ritengono necessarie per la produzione preventivata.

Nella stima della quantità standard sarà necessario includere, oltre alle unità di materie prime effettivamente utilizzate, anche quelle unità che vengono poi scartate per difetti di produzione, errori, e che costituiscono quindi i rifiuti. Il prezzo standard, invece, è il prezzo prestabilito da pagare per ottenere le materie prime necessarie per la produzione dell'output. Il prezzo standard deve essere definito per ogni classe di materie prime da acquistare e nella fase di stima è importante tenere in considerazione tutti i possibili aumenti di prezzo o eventuali variazioni nelle fonti di approvvigionamento.

Lo *standard direct material cost* può essere quindi calcolato come:

Il **direct labour standard** rappresenta “l'ammontare di lavoro da imputare ai costi totali dell'output” (*ibidem*). Per

quanto riguarda la manodopera, si parlerà più propriamente di quantità in termini di tempo standard di lavoro (calcolato sulla base del numero e della qualifica del personale in relazione alle ore dedicate a ciascuna operazione). Questa tipologia di standard richiede una serie di misurazioni professionali e dei *time-motion studies* specifici, e per questo, essendo basata su un certo grado di soggettività, sarà maggiormente soggetta a variazioni rispetto al *material standard*. In questo caso il prezzo standard sarà rappresentato dalla remunerazione standard.

Lo *standard direct labour cost* sarà dato dalla seguente equazione:

In caso di voci di costo indirette, invece, non è possibile provvedere a determinare i costi standard con la stessa procedura prevista per i costi diretti. Trattandosi in particolar modo di costi fissi, in questo caso si procede stabilendo una percentuale di costi che è imputabile al reparto, o centro di costo a seconda del riferimento preso ad oggetto.

Gli *standard overhead costs* sono dati dalla “somma delle stime delle spese generali fisse e variabili nel futuro periodo contabile” (Crosson e Needles 2011).

Lo *standard overhead cost* unitario è dato dal rapporto tra il totale delle spese generali preventivate per un determinato livello standard di output e la produzione standard.

La modalità di determinazione dei costi standard, riassumendo, si presenta diversa a seconda che si tratti di costi diretti o indiretti:

- Costi diretti:
- Costi indiretti:

c. Calcolo dello *standard cost* finale di un output

Dopo aver determinato i costi standard delle varie voci di costo dirette e indirette, si avranno tutte le informazioni necessarie per determinare lo *standard cost* di un determinato prodotto o qualsiasi altro oggetto di analisi, andando a sommare tutti gli *standard costs*, individuati nella fase precedente, che incorrono nel processo di creazione di un determinato output.

In particolare avremmo:

Tabella 1.1: Total Standard Unit Cost

Standard Direct Material Costs	+
Standard Direct Labour Costs	+
Standard Overhead Costs	=
Total Standard Unit Cost	

Il costo standard finale dell'oggetto in questione sarà pertanto dato dalla seguente equazione:

dove n rappresenta il numero delle voci di costo da considerare.

d. Analisi degli scostamenti (*Variance Analysis*) e interventi correttivi

Una volta giunti al calcolo del costo standard finale, occorrerà confrontarlo con l'*actual cost* al fine di analizzare l'ammontare degli scostamenti, positivi e negativi. In particolare, in presenza di un *actual cost* superiore allo *standard cost*, sarà necessario adottare delle misure correttive al fine di minimizzare questa variazione. Lo *standard cost*, ricordiamo quindi, costituisce un importante strumento di valutazione dell'efficienza aziendale, organizzativa, di funzione o di sotto livelli.

e. *Revisione periodica*

Non va dimenticato, infine, che la stima del costo standard deve essere continuamente aggiornata tenendo conto del variare delle condizioni operative.

4.2.3 *Altre modalità di imputazione dei costi*

Nella fase di imputazione dei costi, possono essere adottate altre modalità oltre a quella del Full Costing di cui al punto b):

- Direct Costing;
- Variable Costing;
- Break-even Costing.

4.2.3.1 *Direct Costing*

Nel Direct Costing “il costo unitario di prodotto è costituito da soli costi diretti, la cui attribuzione non necessita di alcuna base di ripartizione” (Arcari 2010). Questa metodologia pertanto consiste in un’alternativa a quella del Full Costing o “a costi pieni” già esplicitata in precedenza.

Il Direct Costing è una tecnica di calcolo dei costi che si basa sulla classificazione dei costi diretti e indiretti.

In questo caso il costo standard finale dell'oggetto in questione sarà dato dalla seguente equazione:

dove n rappresenta il numero delle voci di costo.

Bisogna precisare, però, che nel caso in cui oggetto del calcolo non sia l'unità prodotta ma un determinato volume di produzione, nella metodologia del Direct Costing è possibile individuare una categoria di costi fissi specifici che vengono assunti assimilabili alla categoria dei costi diretti. In questa categoria rientrano quei fattori produttivi di tipo strutturale che vengono utilizzati esclusivamente per una determinata produzione, e quindi non per tutte le attività produttive dell'azienda, assumendo così il carattere di specificità. Alcuni esempi di costi fissi specifici possono essere i costi di organico, quote di ammortamento, spese di manutenzione e funzionamento di impianti specifici o costi di struttura e spazi dedicati esclusivamente a quella determinata attività produttiva.

Partendo da questa precisazione, quando l'oggetto del calcolo è un'unità prodotta si parlerà di **Direct Costing semplice** che consiste in una metodologia che include nel calcolo dei costi di prodotto i soli costi diretti unitari (*ibidem*), mentre quando l'analisi è riferita a un determinato volume di produzione, si parlerà di **Direct Costing evoluto** ossia una metodologia che include nel calcolo del costo di produzione anche i costi fissi specifici totali (*ibidem*).

4.2.3.2 *Variable Costing*

Il Variable Costing è una tecnica di calcolo dei costi basata sulla distinzione dei costi in fissi e variabili. È una tecnica che, come anche il Direct Costing, si contrappone a quella del Full Costing in quanto presenta delle notevoli differenze.

Mentre nella tecnica del Full Costing per il calcolo del costo di un output vengono imputati quote di tutti i costi sostenuti dall'azienda per produrlo, nella tecnica del Variable Costing “solo i costi variabili sono attribuiti ai prodotti, mentre i costi non variabili vengono considerati costi di competenza del periodo in cui sono sostenuti” (Facchinetti 2007).

Nel Variable Costing il costo unitario di prodotto consiste nel costo variabile di prodotto che comprende, oltre ai costi diretti, come nel Direct Costing, anche i costi indiretti variabili.

In questo caso l'equazione per la determinazione del costo standard finale di un oggetto sarà:
dove n rappresenta il numero delle voci di costo.

I sostenitori del metodo del Variable Costing ritengono che il modello del Full Costing, includendo nella determinazione del costo totale di un determinato prodotto i costi fissi sostenuti dall'impresa per produrlo, non porti a risultati oggettivi e pertanto comporti decisioni errate.

4.2.3.3 *Break-even Costing*

La Break-even Analysis consiste in “un metodo per identificare quello che viene definito punto di rottura, ossia un punto nel quale i ricavi di vendita si eguagliano ai costi totali (dati dalla somma dei costi fissi e variabili)” (Armstrong 2006).

Questa analisi è un metodo per identificare la relazione tra costi, volumi di output e profitti. Nel punto di rottura i costi totali sono pari ai ricavi, pertanto vi sarà in una situazione di pareggio. Per ricavi superiori al break-even point, l'azienda otterrà profitti, invece per ricavi inferiori a questo punto, l'azienda sarà in perdita.

Il Break-even Costing consiste in una metodologia che fissa come costo di riferimento quel costo totale unitario uguale ai ricavi unitari, quindi il costo che si ha nel punto di rottura.

4.3 Variance Analysis

4.3.1 *Definizione*

La Variance Analysis è “il processo attraverso il quale vengono analizzate le variazioni per mezzo della classificazione delle variazioni stesse in modo tale da agevolare il management a individuare le cause e le responsabilità di quelle performance fuori dagli standard” (Prasad 1986).

4.3.2 *Finalità*

I principali obiettivi della Variance Analysis possono essere ricondotti a tre:

- confronto tra la performance attuale e la performance standard per un dato livello di attività;
- creazione di report periodici di performance e la produzione di informazioni in merito alla natura delle variazioni;
- definizione di norme per incoraggiare i manager a comprendere più a fondo la struttura dei costi di quelle parti dell'organizzazione di cui hanno la gestione.

4.3.3 *Tipologie di Variances*

Le variazioni possono essere di tipologie diverse riconducibili a due gruppi:

- **COST VARIANCE** che si suddividono a loro volta in:
 - *Direct Material Variance*;
 - *Direct Labour Variance*;
 - *Variable Overhead Variance*;
 - *Fixed Overhead Variance*;
- **SALES VARIANCE** classificate in:
 - *Sales Value Variance*;
 - *Sales Margin Variance*.

Queste categorie di variazioni presentano al loro interno ulteriori suddivisioni e modalità di calcolo.

COST VARIANCES

La ***Direct Material Cost Variance*** consiste nella differenza tra lo *standard material cost* e l'*actual material cost* per l'output prodotto.

dove:

- **SP** indica il prezzo standard (o Standard Price);
- **SQ** indica la quantità standard (o Standard Quantity);
- **AP** indica il prezzo reale (o Actual Price);
- **AQ** indica la quantità reale (o Actual Quantity).

Questa può essere diversificata in:

- ***Direct Materials Price Variance***: differenza tra lo *standard cost* e l'*actual cost* della quantità reale di materie prime utilizzate per la produzione dell'output. Consiste nella differenza tra quanto dovrebbe essere pagato per i *direct materials* e quanto viene effettivamente pagato.
- ***Direct Materials Usage Variance***: differenza tra lo *standard cost* della quantità standard richiesta di materie prime e lo *standard cost* della quantità effettiva di materie prime utilizzata per la produzione dell'output. Consiste nella differenza tra la quantità di *direct materials* che dovrebbe essere utilizzata e la quantità che viene effettivamente utilizzata.
- ***Direct Materials Mix Variance***: differenza tra lo *standard cost* della combinazione (mix) standard di input e lo *standard cost* della combinazione effettiva di input per la produzione dell'output. Consiste nella differenza tra il costo standard del mix effettivo di input utilizzato e il costo standard del mix di input che dovrebbe essere utilizzato.

dove:

- **SMM** indica il mix standard di input (o Standard Material Mix);
- **AMM** indica il mix effettivo di input (o Actual Material Mix).
- ***Direct Materials Yield Variance***: differenza tra il costo standard del rendimento effettivo della quantità reale di input impiegata e il costo standard del rendimento standard della quantità reale di input impiegata.

dove:

- **SYR** indica il tasso standard di rendimento (o Standard Yield Rate);
- **AY** indica la resa effettiva (o Actual Yield);
- **SY** indica la resa standard (o Standard Yield).

La *Direct Materials Mix Variance* e la *Direct Materials Yield Variance* sono utilizzate in presenza di più di un tipo di materiali impiegati per la produzione dell'output.

La *Direct Labour Variance* consiste nella differenza tra lo *standard labour cost* e l'*actual labour cost* per l'output prodotto.

dove:

- **SR** indica la retribuzione oraria standard (o Standard labour Rate per hours);
- **SH** indica le ore standard richieste per produrre una unità di output (o Standard Hours);
- **AR** indica la retribuzione oraria effettiva (o Actual labour Rate per hours);
- **AH** indica le ore effettive utilizzate per produrre una unità di output (o Actual Hours).

Si distingue in:

- o *Direct Labour Rate Variance*: differenza tra lo *standard cost* e l'*actual cost* delle ore di lavoro effettive utilizzate per produrre l'output. Consiste nella differenza tra quanto dovrebbero venir pagati i *direct laborers* e quanto vengono effettivamente pagati.
- o *Direct Labour Efficiency Variance*: differenza tra lo *standard cost* delle ore standard di lavoro richieste e lo *standard cost* delle ore effettive di lavoro utilizzate per la produzione dell'output. Consiste nella differenza tra le ore di *direct labour* che dovrebbero essere utilizzate e quelle che vengono effettivamente utilizzate.

- *Direct Labour Mix Variance*: viene utilizzata quando vengono impiegati lavoratori di diversi livelli di efficienza per produrre un output. Consiste nella differenza tra lo *standard cost* delle ore effettive di lavoro allocate tra differenti classi di lavoratori sulla base di una proporzione standard (Revised Standard Hours) e lo *standard cost* delle reali ore effettive di lavoro per la produzione dell'output.

dove:

- **RSH** (o Revised Standard Hours) è dato dalla seguente formula:
-

Oppure, riprendendo la formula del Direct Material Mix Variance:

dove:

- **SLM** indica il mix standard di lavoro (o Standard Labour Mix);
 - **ALM** indica il mix effettivo di lavoro (o Actual Labour Mix).
-
- *Direct Labour Yield Variance*: viene anch'essa utilizzata quando vengono impiegati lavoratori di diversi livelli di efficienza per produrre un output. Consiste nella differenza tra il costo del lavoro standard delle ore standard e il costo del lavoro standard delle ore effettive allocate tra differenti classi di lavoratori sulla base di una proporzione standard (Revised Standard Hours).

oppure, riprendendo la formula del Direct Material Yield Variance:

La *Variable Overhead Variance* consiste nella differenza tra i costi generali variabili standard e i costi generali variabili effettivi per la produzione dell'output.

dove:

- **SVOC** indica i costi generali variabili standard (Standard Variable Overhead Cost);
- **AVOC** indica i costi generali variabili effettivi (Actual Variable Overhead Cost).

Si distingue in:

- *Variable Overhead Spending Variance*: differenza tra i costi generali variabili standard per le ore effettive e i costi generali variabili effettivi per le ore effettive.

dove:

- **SVOR** indica il tasso dei costi generali variabili standard (Standard Variable Overhead Rate);
 - **AVOR** indica il tasso dei costi generali variabili effettivi (Actual Variable Overhead Rate).
- *Variable Overhead Efficiency Variance*: differenza tra i costi generali variabili standard per le ore standard e i costi generali variabili standard per le ore effettive.

La **Fixed Overhead Variance** consiste nella differenza tra i costi generali fissi standard e i costi generali fissi effettivi per la produzione dell'output.

dove:

- **SFOC** indica i costi generali fissi standard (Standard Fixed Overhead Cost);
- **AFOC** indica i costi generali fissi effettivi (Actual Fixed Overhead Cost).

Si distingue in:

- *Fixed Overhead Spending Variance*: differenza tra i costi generali fissi preventivati per la produzione preventivata e i costi generali fissi effettivi per la produzione effettiva.

dove:

- **BFOR** indica il tasso dei costi generali fissi preventivati (Budgeted Fixed Overhead Rate);
 - **AFOR** indica il tasso dei costi generali fissi effettivi (Actual Fixed Overhead Rate);
 - **BO** indica la produzione preventivata (Budgeted Output);
 - **AO** indica la produzione effettiva (Actual Output).
- *Fixed Overhead Volume Variance*: differenza tra i costi generali fissi standard per la produzione effettiva e i costi generali fissi preventivati per la produzione preventivata.

dove:

- **SFOR** indica il tasso dei costi generali fissi standard (Standard Fixed Overhead Rate).

SALES VARIANCES

Per quanto riguarda le variazioni relative alle vendite, queste possono essere *Sales Value Variances*, che consistono nella differenza tra il valore attuale delle vendite e il valore preventivato delle vendite, e *Sales Margin Variances*, che consistono nella differenza tra il profitto attuale e il profitto standard.

Queste variazioni presentano ulteriori suddivisioni che non verranno analizzate non essendo rilevanti per l'argomento trattato.

1.5 Punti di forza e di debolezza

Lo *standard costing* presenta una serie di vantaggi in quanto:

- facilita un effettivo controllo dei costi;
- identifica in quali aree delle varie funzioni aziendali sono situati gli *strengths* e i *weaknesses*;
- contribuisce a misurare l'efficienza delle performance aziendali;
- fornisce un aiuto concreto per la definizione di politiche di prezzo e volumi di produzione futuri;
- è funzionale alle attività di pianificazione e *budgeting*;
- incrementa l'efficienza e la produttività dei lavoratori che sono motivati a raggiungere delle migliori performance;
- semplifica la procedura di valutazione del magazzino qualora l'*inventory* sia valutato al costo standard.

Oltre agli innumerevoli vantaggi, lo *standard costing* presenta anche una serie di limiti rilevanti:

- il metodo dello *standard costing* non è efficace per le organizzazioni che si occupano di prodotti non standardizzati o non standardizzabili e di servizi che variano in base alle caratteristiche del cliente;
- l'utilizzo degli standard non è significativamente utile a aziende con una produzione molto diversificata e instabile;
- nella pratica è difficile stabilire degli standard;

- per definire degli standard è necessario possedere un elevato livello di competenze tecniche;
- se gli standard vengono stabiliti in modo impreciso, si può giungere a risultati ingannevoli e conclusioni errate;
- installare un sistema di *standard costing* può risultare molto costoso e di conseguenza le piccole organizzazioni non riuscirebbero a permettersi un investimento ingente;
- risulta difficile adottare un sistema di *standard costing* in organizzazioni che presentano un elevato grado innovazione tecnologica e che pertanto mutano frequentemente;
- gli standard necessitano di un periodico aggiornamento dovuto al variare delle condizioni del contesto in cui viene utilizzato, andando così a incrementare i costi e le difficoltà sostenute dall'organizzazione che decidono di adottare questo sistema.

Inoltre bisogna tenere conto del fatto che lo *standard costing* è un mezzo a supporto del management e non un suo sostituto.

5. Il costo standard in sanità

Il costo standard è uno strumento universale molto diffuso attualmente utilizzato in diverse realtà aziendali appartenenti ai più svariati contesti.

Il costo standard viene utilizzato come strumento di valutazione anche nella pubblica amministrazione dove, in alcuni Stati, trova applicazione già da diversi anni.

Anche l'Italia si sta muovendo in questa direzione andando ad adottare lo *Standard Costing* in quei settori maggiormente significativi per questo tipo di analisi, come il settore sanitario.

5.1 Legislazione

5.1.1 *Legge 5 maggio 2009, n. 42: dalla spesa storica al costo e fabbisogno standard*

Con la Legge 5 maggio 2009, n. 42 sul federalismo fiscale, viene introdotto per la prima volta in Italia, in materia di sanità pubblica, il concetto di **costo e fabbisogno standard** “quale costo e fabbisogno che, valorizzando l'efficienza e l'efficacia, costituisce l'indicatore rispetto al quale comparare e valutare l'azione pubblica”. In altre parole il costo e il fabbisogno standard contribuiscono a definire “gli obiettivi di servizio cui devono tendere le amministrazioni regionali e locali nell'esercizio delle funzioni riconducibili ai livelli essenziali delle prestazioni o alle funzioni fondamentali di cui all'articolo 117, secondo comma, lettere m) e p), della Costituzione”¹.

La suddetta Legge, che costituisce attuazione dell'articolo 119 della Costituzione, “assicurando autonomia di entrata e di spesa di comuni, province, città metropolitane e regioni” e allo stesso tempo “garantendo i principi di solidarietà e di coesione sociale”, è finalizzata a “sostituire gradualmente, per tutti i livelli di governo, il criterio della spesa storica”.²

¹ Articolo 2, comma 2, della L. 5 maggio 2009, n. 42 in materia di “Federalismo fiscale”.

² Articolo 1, comma 1, della L. 5 maggio 2009, n. 42 in materia di “Federalismo fiscale”.

Uno degli obiettivi della legge in questione consiste quindi in un passaggio graduale dal criterio della spesa storica a quello del costo e fabbisogno standard. Per **spesa storica** si intende l'ammontare speso negli esercizi passati per un determinato bene o servizio. Partendo da questo concetto, antecedentemente all'attuazione della L. 42/2009, la ripartizione dei finanziamenti tra le varie regioni, si basava su quanto quest'ultime avevano speso negli esercizi precedenti, e non sulla base di quanto le stesse avrebbero dovuto spendere. I fabbisogni di spesa venivano, pertanto, determinati sulla base di quanto contabilizzato nell'ultimo bilancio disponibile.

A partire dal 2012, invece, il riparto finanziario è stato rapportato non più alla spesa storica bensì al fabbisogno standard. L'abbandono del principio della spesa storica a favore di quello del fabbisogno standard, è motivato da una volontà di razionalizzare la spesa pubblica e di effettuare il riparto dei finanziamenti secondo criteri basati sul concetto teorico di costo standard, in modo tale da portare le regioni o gli enti in questione a un più efficace ed efficiente utilizzo e investimento delle risorse a disposizione. Il costo e fabbisogno standard pertanto vanno a fungere da incentivo a migliori performance in modo tale da impedire la formazione del disavanzo. Questo nuovo criterio deriva, inoltre, da un limite del criterio della spesa storica per il quale il riparto finanziario si fondava non solo sui fabbisogni reali, ma anche sulle inefficienze eventualmente prodotte, andando a incentivare gli sprechi degli enti meno performanti.

D'altra parte gli oppositori al federalismo fiscale sostengono che questa riforma non favorisca l'efficienza finanziaria degli enti locali ma, al contrario, rischi di accentuare il divario tra le varie regioni, andando a ridurre i trasferimenti pubblici a favore delle organizzazioni delle aree più svantaggiate d'Italia.

5.1.2 *Decreto Legislativo 6 maggio 2011, n. 68: il fabbisogno sanitario nazionale standard*

È stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 109 del 12 maggio 2011 il Decreto Legislativo 6 maggio 2011, n. 68 recante le "Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario".

Con il D. Lgs. 68/2011, quindi, vengono definiti i criteri per la determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario.³

L'articolo 25 sui "Costi e fabbisogni standard del settore sanitario" è finalizzato a "disciplinare a decorrere dall'anno 2013 la determinazione dei costi standard e dei fabbisogni standard per le regioni a statuto ordinario nel settore sanitario, al fine di assicurare un graduale e definitivo superamento dei criteri di riparto adottati ai sensi dell'articolo 1, comma 34, della legge n. 662 del 1996, così come integrati da quanto previsto dagli Accordi tra Stato e regioni in materia sanitaria". I criteri di riparto che si intendono superare consistevano in dei pesi da attribuire ad alcuni elementi "ai fini della determinazione della quota capitaria, in sede di ripartizione del Fondo Sanitario Nazionale". Gli elementi in questione erano i seguenti: "popolazione residente, frequenza dei consumi sanitari per età e per sesso, tassi di mortalità della popolazione, indicatori relativi a particolari situazioni territoriali ritenuti utili al fine di

definire i bisogni sanitari delle regioni ed indicatori epidemiologici territoriali"⁴. Con il Decreto Legislativo 68/2011 vengono superati definitivamente questi criteri in materia di ripartizione del Fondo Sanitario Nazionale (FSN) andando a proporre di nuovi basati sul concetto di **fabbisogno sanitario standard** inteso come "l'ammontare di risorse necessarie ad assicurare i livelli essenziali di assistenza in condizioni di efficienza ed appropriatezza".

L'articolo 26 del medesimo Decreto continua andando a definire i criteri per la determinazione del fabbisogno sanitario nazionale standard che è stabilito, "in coerenza con il quadro macroeconomico complessivo e nel rispetto dei vincoli di finanza pubblica e degli obblighi assunti dall'Italia in sede comunitaria, tramite intesa, coerentemente con il fabbisogno derivante dalla determinazione dei livelli essenziali di assistenza (Lea) erogati in condizioni di efficienza ed appropriatezza".

Il costo e fabbisogno standard divengono, quindi, i parametri per il finanziamento dei **Livelli essenziali di assistenza (Lea)**. I costi standard, pertanto, determinano per ciascuna regione il limite di spesa ammesso e coperto dai meccanismi di autofinanziamento e di perequazione previsti.

³ Capo IV del D. Lgs. 6 maggio 2011, n. 68 in materia di "Autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario".

⁴ Articolo 1, comma 34 della L. 23 dicembre 1996, n. 662 in materia di "Misure di razionalizzazione della finanza pubblica".

5.2 Modalità di calcolo

Con l'articolo 27 del Decreto Legislativo 68/2011 vengono stabiliti i criteri per la determinazione dei costi e dei fabbisogni standard regionali sulla base degli "elementi informativi presenti nel Nuovo sistema informativo sanitario (NSIS) del Ministero della Salute". Al comma 3 del suddetto articolo viene stabilito che le risorse disponibili per il finanziamento della sanità vengano ripartite, con riferimento ai macrolivelli dei livelli essenziali di assistenza in ambito sanitario definiti dal decreto del Presidente del Consiglio

dei Ministri del 29 novembre 2001⁵, sulla base seguenti livelli percentuali di finanziamento della spesa sanitaria:

- assistenza sanitaria collettiva in ambiente di vita e di lavoro, ovvero prevenzione (5%);
- assistenza distrettuale (51%);
- assistenza ospedaliera (44%).

Il fabbisogno standard delle singole regioni a statuto ordinario viene quindi determinato, a partire dal 2013, tramite un'operazione di *benchmarking*, concetto nato negli anni '50 e che ha trovato le principali applicazioni nell'ambito delle organizzazioni industriali. Nella definizione di Umberto Bocchino (1994) il *benchmarking* rappresenta "una tecnica di monitoraggio continuo della dinamica gestionale, finalizzata alla ricerca e al conseguimento dell'eccellenza, che utilizza procedure istituzionalizzate di confronto con un riferimento individuato come il migliore esistente e tradotto a sua volta in standard di prestazione".

L'operazione di *benchmarking* in questo contesto consiste nell'individuazione delle regioni da prendere come standard. In primo luogo è stato necessario scegliere le tre regioni *benchmark*, in sede di Conferenza Stato-Regioni, selezionate tra cinque individuate dal Ministero della Salute come virtuose "avendo garantito l'erogazione dei livelli essenziali di assistenza in condizione di equilibrio economico"⁶ e "non essendo assoggettate a piano di rientro e

risultando adempienti". Queste Regioni sono state individuate in base a criteri di qualità dei servizi erogati, efficienza ed appropriatezza con le risorse ordinarie stabilite dalla vigente legislazione a livello nazionale, ivi comprese le entrate proprie regionali effettive. Occorre precisare, inoltre, che in questo processo di selezione è stato necessario garantire la

⁵ Ai sensi dell'articolo 2, comma 2, lettera a), dell'intesa Stato-Regioni in materia sanitaria per il triennio 2010-2012 del 3 dicembre 2009.

⁶ "Le regioni in equilibrio economico sono individuate sulla base dei risultati relativi al secondo esercizio

precedente a quello di riferimento e le pesature sono effettuate con i pesi per classi di età considerati ai fini della determinazione del fabbisogno sanitario relativi al secondo esercizio precedente a quello di riferimento". (articolo 27, comma 7, D. Lgs. 68/2011).

“rappresentatività in termini di appartenenza geografica al nord, al centro e al sud, con almeno una regione di piccola dimensione geografica”, come stabilito dall’articolo 27, comma 5 del D. Lgs 68/2011.

Il comma 6 del medesimo articolo continua andando specificare che i costi standard sono computati a livello aggregato per ciascuno dei tre macrolivelli di assistenza sopra citati: assistenza collettiva, assistenza distrettuale e assistenza ospedaliera. “Il livello della spesa delle tre macroaree delle regioni di riferimento:

- a) è computato al lordo della mobilità passiva e al netto della mobilità attiva extraregionale;
- b) è depurato della quota di spesa finanziata dalle maggiori entrate proprie rispetto alle entrate proprie considerate ai fini della determinazione del finanziamento nazionale. La riduzione è operata proporzionalmente sulle tre macroaree;
- c) è depurato della quota di spesa che finanzia livelli di assistenza superiori ai livelli essenziali;
- d) è depurato delle quote di ammortamento che trovano copertura ulteriore rispetto al finanziamento ordinario del Servizio Sanitario Nazionale, nei termini convenuti presso i Tavoli tecnici di verifica;
- e) è applicato, per ciascuna regione, alla relativa popolazione pesata regionale”.

In sostanza il D. Lgs. 68/2011 detta le regole per la determinazione dei costi e dei fabbisogni standard per i Lea sanitari. Per le regioni, la determinazione dei fabbisogni standard opera attraverso un vincolo macroeconomico in virtù del quale effettuare la ripartizione del FSN. Si tratta pertanto di una procedura *top-down*, ossia un approccio dall’alto verso il basso che parte dall’analisi del contesto macroeconomico fino ad arrivare, in questo caso, all’andamento delle singole regioni e delle singole Aziende Ospedaliere.

2.2.1 Criteri per l'individuazione delle regioni benchmark

Durante la Delibera del Consiglio dei Ministri dell'11 dicembre 2012 sono stati definiti “i criteri di qualità dei servizi erogati, appropriatezza ed efficienza, per la scelta delle regioni di riferimento ai fini della determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario”, in attuazione dell'articolo 27, comma 5, D. Lgs. 6 maggio 2011, n. 68.

Le regioni cosiddette “eligibili”, ossia che possono concorrere alla selezione per le regioni *benchmark*, devono presentare una serie di requisiti: aver garantito l'erogazione dei livelli essenziali di assistenza;

- a) aver garantito l'equilibrio economico finanziario del bilancio sanitario regionale;
- b) non essere assoggettate a piano di rientro;
- c) essere risultate adempienti alla valutazione.⁷

In particolare le variabili selezionate dal Ministero della Salute, in accordo con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, utilizzate al fine di stilare la graduatoria delle regioni, sono riportati nella Tabella 2.1.

Tabella 2.1: Variabili di riferimento per la formulazione della graduatoria delle regioni eligibili

Variabili di riferimento per la formulazione delle cinque regioni eligibili
a) punteggio risultante dall'applicazione dell'apposita griglia valutativa per la verifica dell'erogazione dei livelli essenziali di assistenza utilizzata dal Comitato di cui all'articolo 9 dell'intesa Stato-Regioni in materia sanitaria del 23 marzo 2005, con riferimento all'ultimo anno per il quale risulti completato il procedimento di verifica annuale;
b) incidenza percentuale dell'avanzo/disavanzo sul finanziamento ordinario;

c) indicatori per la valutazione della qualità dei servizi erogati, l'appropriatezza e l'efficienza desumibili dagli allegati 1,2, e 3 dell'intesa Stato Regioni del 3 dicembre 2009:

- scostamento dallo standard previsto per l'incidenza della spesa per assistenza collettiva sul totale della spesa
- scostamento dallo standard previsto per l'incidenza della spesa per assistenza distrettuale sul totale della spesa
- scostamento dallo standard previsto per l'incidenza della spesa per assistenza ospedaliera sul totale della spesa
- degenza media pre-operatoria
- percentuale interventi per frattura di femore operati entro due giorni
- percentuale dimessi da reparti chirurgici con DRG medici
- percentuale di ricoveri con DRG chirurgico sul totale ricoveri (da calcolarsi considerando esclusivamente i ricoveri in degenza ordinaria, declinando dal numeratore e dal denominatore i ricoveri relativi ai 108 DRG a rischio di inappropriatazza, di cui all'Allegato B del Patto per la salute 2010-2012)
- percentuale di ricoveri ordinari con DRG ad alto rischio di inappropriatazza (esclusi DRG 006, 039, 119)
- percentuale di ricoveri diurni di tipo diagnostico sul totale dei ricoveri diurni con DRG medico
- percentuale di casi medici con degenza oltre soglia per pazienti con età ≥ 65 anni sul totale dei ricoveri medici con età ≥ 65 anni
- costo medio dei ricoveri per acuti in degenza ordinaria
- costo medio per ricovero post acuto
- spesa per prestazione per assistenza specialistica - Attività clinica.
- spesa per prestazione per assistenza specialistica - Laboratorio
- spesa per prestazione per assistenza specialistica - Diagnostica strumentale
- spesa pro capite per assistenza sanitaria di base
- spesa farmaceutica pro capite;

(Fonte: Delibera del consiglio dei ministri 11 dicembre 2012)

⁷ La valutazione è operata dal Tavolo di verifica degli adempimenti regionali di cui all'articolo 12 dell'intesa Stato-Regioni in materia sanitaria del 23 marzo 2005 (Delibera del Consiglio dei Ministri dell'11 dicembre 2012).

La graduatoria, infine, viene stilata sulla base di un unico **indicatore di qualità ed efficienza (IQE)**, che racchiude al suo interno una serie di variabili, calcolato seguendo il seguente procedimento:

- a. Per ogni indicatore **i** ($i= 1, \dots, 19$) i valori di ciascuna regione **R** sono stati normalizzati attraverso la formula:
- b. Per ciascuna Regione sono stati sommati i valori normalizzati relativi a tutti gli indicatori ottenendo il punteggio complessivo attraverso la formula:
- c. Per ciascuna Regione è stato determinato l'indicatore di qualità ed efficienza IQE, che può variare da 0 a 10, attraverso la formula:

Il calcolo dell'IQE, per ciascuna delle regioni individuate, è stato effettuato utilizzando valori registrati

relativamente agli indicatori di seguito riportati:

Tabella 2.2: Indicatori utilizzati per il calcolo dell'IQE

Valori utilizzati per il calcolo dell'IQE delle regioni selezionate
1. Punteggio della "Griglia Lea" anno 2011;
2. Incidenza percentuale avanzo/ disavanzo sul finanziamento ordinario, risultante dai dati CE consolidati regionali consuntivo 2011, come risultanti ai Tavoli di verifica;
3. degenza media pre-operatoria (dati SDO Anno 2011)
4. percentuale interventi per frattura di femore operati entro due giorni (dati SDO Anno 2011)
5. percentuale dimessi da reparti chirurgici con DRG medici (dati SDO Anno 2011)
6. percentuale di ricoveri con DRG chirurgico sul totale ricoveri (da calcolarsi considerando esclusivamente i ricoveri in degenza ordinaria, decurtando dal numeratore e dal denominatore i ricoveri relativi ai 108 DRG a rischio di in appropriatezza, di cui all'Allegato B del Patto per la salute 2010-2012) (dati NSIS -SDO Anno 2011)

7. percentuale di ricoveri ordinari con DRG ad alto rischio di inappropriatazza (esclusi DRG 006, 039, 119) (dati NSIS-SDO Anno 2011)
8. percentuale di ricoveri diurni di tipo diagnostico sul totale dei ricoveri diurni con DRG medico (dati NSIS -SDO Anno 2011)
9. percentuale di casi medici con degenza oltre soglia per pazienti con età ≥ 65 anni sul totale dei ricoveri medici con età ≥ 65 anni (dati NSIS - SDO Anno 2011)
10. scostamento dallo standard previsto per l'incidenza della spesa per assistenza collettiva sul totale della spesa (5%) (elaborazioni su dati modello LA 2011);
11. scostamento dallo standard previsto per l'incidenza della spesa per assistenza distrettuale sul totale della spesa (51%) (elaborazioni su dati modello LA 2011);
12. scostamento dallo standard previsto per l'incidenza della spesa per assistenza ospedaliera sul totale della spesa (44%) (elaborazioni su dati modello LA 2011);
13. spesa pro capite per assistenza sanitaria di base (elaborazioni su dati modello LA 2011 per i costi e popolazione ISTAT all'1.1.2012);
14. spesa farmaceutica pro capite (elaborazioni su dati modello LA 2011 per i costi e popolazione ISTAT all'1.1.2012 pesata come da riparto 2011);
15. costo medio dei ricoveri per acuti in degenza ordinaria (elaborazioni su dati modello LA 2011 per i costi e dati NSIS - SDO 2011 per i dimessi pesati secondo i pesi del DM 18.12.2008)
16. costo medio per ricovero post acuto (elaborazioni su dati modello LA 2011 per i costi e dati NSIS - SDO 2011 per i dimessi di riabilitazione e di lungodegenza rispettivamente pesati con la tariffa unica convenzionale -TUC anno 2009 e non pesati)
17. spesa per prestazione per assistenza specialistica - Attività clinica (elaborazioni su dati modello LA 2011 per i costi e dati NSIS Flusso di specialistica ambulatoriale Art 50 (Legge 326/2003) Anno 2011)
18. spesa per prestazione per assistenza specialistica - Laboratorio (elaborazioni su dati modello LA 2011 per i costi e dati NSIS Flusso di specialistica ambulatoriale Art 50 (Legge 326/2003) Anno 2011)
19. spesa per prestazione per assistenza specialistica - Diagnostica strumentale (elaborazioni su dati modello LA 2011 per i costi e dati NSIS Flusso di specialistica ambulatoriale Art 50 (Legge 326/2003) Anno 2011)

(Fonte: Nota metodologica applicativa della delibera recante Disposizioni in materia di "definizione dei criteri di qualità dei servizi erogati, appropriatezza ed efficienza, per la scelta delle regioni di riferimento ai fini della determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario, in attuazione dell'articolo 27, comma 5, del Decreto Legislativo 6 maggio 2011, n. 68" approvata nella seduta del consiglio dei Ministri dell'11 dicembre 2012 e registrata alla corte dei conti in data 21.03.2013.)

Sulla base dell'indice IQE, viene in definitiva stilata la graduatoria della regioni e vengono selezionate le migliori cinque tra le quali verranno poi scelte le tre regioni *benchmark* per il calcolo del costo medio standard.

Nell'applicazione dei criteri definiti per la selezione delle cinque regioni eligibili, sulla base dei risultati di esercizio del Tavolo Adempimenti relativo all'anno 2011, solo quattro regioni hanno garantito il rispetto della condizione dell'equilibrio di bilancio: Lombardia, Veneto, Umbria e Marche.

Nonostante questo, al fine di garantire il numero di regioni pari a cinque previsto dalla Delibera, ha trovato applicazione quanto disposto dal punto 1.2 dell'Allegato 1 alla Delibera stessa che prevede che, qualora nella condizione di equilibrio economico, risultino un numero di regioni inferiore a cinque, allora saranno considerate eligibili anche quelle regioni che abbiano registrato il minor disavanzo nel medesimo anno di esercizio. In relazione a tale criterio, la regione Emilia Romagna, pur avendo registrato un disavanzo nell'anno 2011 pari a -104,581 milioni di euro, è stata inclusa come quinta regione nel novero delle regioni eligibili.

In considerazione di quanto finora descritto e nell'ipotesi che tra le tre regioni *benchmark* venisse scelta anche la regione Emilia-Romagna che nel 2011 non ha garantito l'equilibrio economico finanziario, ai fini del riparto delle disponibilità finanziarie per la copertura del fabbisogno sanitario standard dell'anno 2013, si dovrà procedere, coerentemente con quanto previsto dall'articolo 27, comma 12 del D. Lgs. n. 68/2011, al calcolo del costo medio standard, ottenuto come media ponderata dei costi delle tre regioni *benchmark* per ciascuno dei tre livelli di assistenza, al netto della componente di costi della regione Emilia-Romagna, corrispondente alla quota eccedente rispetto al livello che avrebbe garantito l'equilibrio economico che, per il 2011 come già detto, ammonta a -104,581 milioni di euro.

Di seguito la Tabella 2.3 con la graduatoria delle cinque regioni eligibili selezionate e i rispettivi valori IQE sulla base dei quali è stata stilata la graduatoria.

Tabella 2.3: Graduatoria 5 Regioni eligibili

Regione	Regione eligibile	IQE	Rango della regione nella graduatoria
Piemonte	NO		
Valle d'Aosta	NO		
Lombardia	SI	1,9	4°
Prov. Auton. Bolzano	NO		
Prov. Auton. Trento	NO		
Veneto	SI	0,0	5°
Friuli Venezia Giulia	NO		
Liguria	NO		
Emilia Romagna	SI	7,2	2°
Toscana	NO		
Umbria	SI	10,0	1°

Marche	SI	3,6	3°
Lazio	NO		
Abruzzo	NO		
Molise	NO		
Campania	NO		
Puglia	NO		
Basilicata	NO		
Calabria	NO		
Sicilia	NO		
Sardegna	NO		

(Fonte: Tabella 4 della Nota metodologica applicativa della delibera recante Disposizioni in materia di "definizione dei criteri di qualità dei servizi erogati, appropriatezza ed efficienza, per la scelta delle regioni di riferimento ai fini della determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario, in attuazione dell'articolo 27, comma 5, del Decreto Legislativo 6 maggio 2011, n. 68" approvata nella seduta del consiglio dei Ministri dell'11 dicembre 2012 e registrata alla corte dei conti in data 21.03.2013.)

Successivamente, nel corso della seduta politica del 5 dicembre 2013, la Conferenza Stato- Regioni ha provveduto ad individuare, tra le regioni eleggibili, le tre regioni *benchmark*: Umbria (in quanto prima regione della graduatoria), Emilia Romagna e Veneto.

2.3 Stanziamento e ripartizione del FSN

Il livello del finanziamento del Servizio Sanitario Nazionale (SSN), cui concorre ordinariamente lo Stato, per l'anno 2013 è stato determinato per 107.004,50 milioni di euro.

Lo stanziamento iniziale comprende le seguenti componenti di finanziamento:

- 104.082,36 milioni di euro : INDISTINTO;
- 2.062,55 milioni di euro: VINCOLATO E PROGRAMMATO PER REGIONI E PA;
- 592,07 milioni di euro : VINCOLATO PER ALTRI ENTI;
- 267,51 milioni di euro: ACCANTONAMENTO.

Ai fini della determinazione dei costi e fabbisogni standard regionali, l'articolo 27, comma 5 del D. Lgs. 68/2011, come già precisato, prevede che per il riparto delle disponibilità finanziarie finalizzate alla copertura del fabbisogno sanitario standard per l'anno 2013, si debba procedere al calcolo del **costo medio standard**, ottenuto come media ponderata dei costi delle tre regioni *benchmark* per ciascuno dei tre Livelli essenziali di assistenza, al netto di una quota corrispondente al disavanzo della regione Emilia-Romagna.

In particolare, dopo aver calcolato il costo medio pro-capite delle tre regioni *benchmark* rapportato alla popolazione pesata all'1.1.2012, calcolata utilizzando i pesi del riparto del FSN dell'anno 2011, si è provveduto a moltiplicare lo stesso per la popolazione pesata di ciascuna regione e provincia autonoma, suddividendo i risultati per singoli Livelli essenziali di assistenza. Si è passati quindi a determinare in proporzione i singoli sub-livelli (prevenzione, medicina di base, farmaceutica, specialistica, altra territoriale e ospedaliera) secondo un'incidenza percentuale di ciascuno di essi rispetto al finanziamento indistinto complessivo nei termini riportati nella Tabella che segue.

Tabella 2.4: Proposta Ripartizione FSN 2013

Livello di assistenza	Sotto livello		Dati disponibili da NSIS	Criteri di riparto
Prevenzione	5%		No	popolazione non pesata
	Medicina di base	7,00%	No	popolazione non pesata

Distrettuale	51%	Farmaceutica	11,60 % del fabbisogno indistinto	Si	tetto imposto sul fabbisogno complessivo comprensivo delle somme vincolate
		Specialistic	13,30%	Si (Tessera sanitaria - 2009)	popolazione pesata
		Territoriale	17,09%	No	popolazione non pesata
Ospedaliera	44%		Si (Anagrafica SDO - 2008)	50 % popolazione non pesata; 50 % popolazione pesata	

(Fonte: Riparto disponibilità finanziarie per il SSN nell'anno 2013. Richiesta di Intesa alla Conferenza Stato-Regioni.)

Per calcolare la popolazione pesata, si fa riferimento ai seguenti pesi riportati in Tabella 2.5 in merito all'anno 2011 e suddivisi per fasce d'età.

Tabella 2.5: Pesi popolazione suddivisi per fasce d'età

Livello di assistenza	meno di 1 anno	da 1 a 4 anni	da 5 a 14 anni	da 15 a 24 anni	da 25 a 44 anni	da 45 a 64 anni	da 65 a 74 anni	oltre 75
Specialistic	0,389	0,221	0,279	0,390	0,650	1,560	2,177	2,074
Ospedaliera	3,122	0,366	0,226	0,363	0,528	0,930	2,079	2,906

(Fonte: Riparto disponibilità finanziarie per il SSN nell'anno 2013. Richiesta di Intesa alla Conferenza Stato-Regioni.)

Nel riparto, spiega la proposta, si è tenuto anche conto delle disposizioni del D. Lgs 68/2011 dove si prevede che la quota percentuale assicurata alla migliore regione di riferimento non debba essere inferiore alla quota percentuale già assegnata alla stessa l'anno precedente, al netto delle variazioni di popolazione.

2.3.1 I Livelli essenziali di assistenza (Lea)

Nel precedente paragrafo, è stata specificata la modalità di calcolo del costo standard sanitario, ottenuto dalla media ponderata dei costi delle tre regioni prese come *benchmark* per ciascuno dei tre Livelli essenziali di assistenza. Questo paragrafo è rivolto a dare un approfondimento dei cosiddetti Lea per meglio comprendere la loro rilevanza nel calcolo del costo standard in materia di sanità.

I Livelli essenziali di assistenza sanitaria sono le prestazioni e i servizi che il Servizio Sanitario Nazionale è tenuto a garantire a tutti i cittadini, gratuitamente o dietro pagamento di un ticket. Oltre alle prestazioni incluse nei Lea, è previsto che le singole regioni possano stabilire ulteriori prestazioni da erogare con stanziamenti propri.

I Lea sono stati definiti con il Decreto del presidente del Consiglio dei ministri del 29 novembre 2001 in materia di “Definizione dei Livelli essenziali di assistenza”, entrato in vigore il 23 febbraio 2002.

Nel sopracitato Decreto i Lea vengono organizzati in tre settori:

- prevenzione collettiva e sanità pubblica;
- assistenza distrettuale;
- assistenza ospedaliera.

Nella seguente Tabella vengono indicati i Lea appartenenti a ciascuno dei tre macrosettori.

Tabella 2.6: Classificazione dei Lea

Classificazione dei Livelli Essenziali di Assistenza
Assistenza sanitaria collettiva in ambiente di vita e di lavoro
A. Profilassi delle malattie infettive e parassitarie
B. Tutela della collettività e dei singoli dai rischi connessi con gli ambienti di vita, anche con riferimento agli effetti sanitari degli inquinanti ambientali

C. Tutela della collettività e dei singoli dai rischi infortunistici e sanitari connessi con gli ambienti di lavoro
D. Sanità pubblica veterinaria
E. Tutela igienico sanitaria degli alimenti; sorveglianza e prevenzione nutrizionale
F. Attività di prevenzione rivolte alla persona - vaccinazioni obbligatorie e raccomandate - programmi di diagnosi precoce
G. Servizio medico-legale
Assistenza distrettuale
A. Assistenza sanitaria di base - medicina di base in forma ambulatoriale e domiciliare - continuità assistenziale notturna e festiva - guardia medica turistica (su determinazione della Regione)
B. Attività di emergenza sanitaria territoriale
C. Assistenza farmaceutica erogata attraverso le farmacie territoriali - fornitura di specialità medicinali e prodotti galenici classificati in classe A (e in classe C a favore degli invalidi di guerra), nonché dei medicinali parzialmente rimborsabili ai sensi del decreto legge 18 settembre 2001, n.347 - fornitura di medicinali innovativi non autorizzati in Italia, ma autorizzati in altri Stati o sottoposti a sperimentazione clinica di fase II o impiegati per indicazioni terapeutiche diverse da quelle autorizzate
D. Assistenza integrativa - fornitura di prodotti dietetici a categorie particolari - fornitura di presidi sanitari ai soggetti affetti da diabete mellito
E. Assistenza specialistica ambulatoriale - prestazioni terapeutiche e riabilitative - diagnostica strumentale e di laboratorio
F. Assistenza protesica - fornitura di protesi e ausili a favore di disabili fisici, psichici e sensoriali
G. Assistenza territoriale ambulatoriale e domiciliare - assistenza programmata a domicilio (assistenza domiciliare integrata, assistenza programmata domiciliare, comprese le varie forme di assistenza infermieristica territoriale) - attività sanitaria e sociosanitaria rivolta alle donne, alle coppie e alle famiglie a tutela della maternità, per la procreazione responsabile e l'interruzione della gravidanza - attività sanitaria e sociosanitaria rivolta alle persone con problemi psichiatrici e alle loro famiglie - attività riabilitativa sanitaria e sociosanitaria rivolta alle persone con disabilità fisica, psichica e sensoriale - attività sanitaria e sociosanitaria rivolta alle persone dipendenti da sostanze stupefacenti o psicotrope o da alcool - attività sanitaria e sociosanitaria rivolta a pazienti nella fase terminale - attività sanitaria e sociosanitaria rivolta alle persone con infezione da HIV
H. Assistenza territoriale residenziale e semi-residenziale

- attività sanitaria e sociosanitaria rivolta alle persone anziane non autosufficienti
- attività riabilitativa sanitaria e sociosanitaria rivolta alle persone dipendenti da sostanze stupefacenti o psicotrope o da alcool
- attività sanitaria e sociosanitaria rivolta alle persone con problemi psichiatrici
- attività riabilitativa sanitaria e sociosanitaria rivolta alle persone con disabilità fisica, psichica e sensoriale
- attività sanitaria e sociosanitaria rivolta a pazienti nella fase terminale
- attività sanitaria e sociosanitaria rivolta alle persone con infezione da HIV
I. Assistenza termale
- cicli di cure idrotermali a soggetti affetti da determinate patologie
Assistenza ospedaliera
A. pronto soccorso
B. degenza ordinaria
C. day hospital
D. day surgery
E. interventi ospedalieri a domicilio (in base ai modelli organizzativi fissati dalle Regioni)
F. riabilitazione
G. lungodegenza
H. raccolta, lavorazione, controllo e distribuzione degli emocomponenti e servizi trasfusionali
I. attività di prelievo, conservazione e distribuzione di tessuti; attività di trapianto di organi e tessuti

(Fonte: Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 29 novembre 2001 "Definizione dei Livelli essenziali di assistenza".)

Nell'ambito delle tre macroaree indicate, è inclusa l'assistenza specifica rivolta a particolari categorie di cittadini tra cui soggetti invalidi, soggetti affetti da malattie rare, soggetti affetti da fibrosi cistica, nefropatici cronici in trattamento dialitico, soggetti affetti da diabete mellito, soggetti affetti da Morbo di Hansen e cittadini residenti in Italia autorizzati alle cure all'estero.

2.4 Problematiche

Se precedentemente sono state esplicitate alcune delle problematiche collegate al tema del costo standard in sanità e in particolare le critiche mosse dagli oppositori al federalismo fiscale, non dobbiamo dimenticare che il costo standard, per definizioni, presenta una serie di limiti legati alla sua natura. Lo standard costing consiste, infatti, in una analisi complessa, che richiede dei tempi lunghi di applicazione e l'analisi di tutta serie di dati che sono difficili da riportare a degli standard. A causa di questo insieme di complicazioni, la definizione del costo standard nella sanità italiana è, tuttora, in una fase sperimentale, ma non di stallo.

Attualmente il processo di calcolo del costo standard in materia di sanità, pur essendo in uno stato più avanzato rispetto alla determinazione del costo standard in ambito universitario, non è ancora giunto a una fase applicativa.

Per il momento sono state recentemente individuate le regioni che andranno a costituire il riferimento per le operazioni di *benchmarking*, ossia Umbria, Emilia Romagna e Veneto.

Nonostante questo, le questioni in sospeso rimangono ancora molte e ci vorranno ancora diversi anni affinché il modello per la determinazione del costo standard in sanità sia definitivo, senza considerare le varie modifiche che saranno richieste dopo la prima applicazione.

In particolare, durante la Conferenza delle Regioni e Province autonome sulla proposta di riparto delle risorse destinate al finanziamento del SSN per l'anno 2013 riunitasi in data 19/12/13, nel ribadire l'attuazione in via sperimentale dei costi standard, sono state evidenziate alcune necessità:

- la necessità di rivedere e riqualificare i criteri di cui all'articolo 27 del D. Lgs. 68/2011 sulla "determinazione dei costi e dei fabbisogni standard regionali", tenendo conto del trend di miglioramento per il raggiungimento degli standard di qualità e attraverso nuove modalità di pesature, da definire entro il I° trimestre del 2014, secondo i criteri già indicati dall'articolo 1, comma 34, della L. 662/96;
- l'utilizzo delle risorse accantonate nei riparti per gli anni 2012 e 2013 relativi ai meccanismi premiali, tenendo anche conto dei criteri di riequilibrio nel riparto.

Se la Conferenza Stato-Regioni ha individuato nel 2013 le tre regioni *benchmark* su cui costruire i costi standard per il 2013, già dal 2009 esiste il N.I.San, il Network Italiano Sanitario per la condivisione dei costi standard. Il Network costituisce l'unica realtà italiana composta da aziende sanitarie, pubbliche e private che attualmente elabora le informazioni relative ai costi standard analitici delle attività sanitarie. Oggi il N.I.San annovera 21 componenti, tra cui aziende ospedaliere, aziende sanitarie, IRCCS, presenti

in 10 regioni italiane, le quali gestiscono in condivisione i risultati relativi all'elaborazione dei costi standard analitici delle attività sanitarie svolte da ciascuno, secondo uno strumento tecnico omogeneo di elaborazione dei costi denominato Controllo Strategico Ospedaliero (CSO), che segue la metodologia di riferimento a livello internazionale dell' Hospital Patient Costing Standards. Questa attività di rete ha prodotto i costi standard analitici per Diagnosis-RelatedGroup (DRG) dei ricoveri per gli anni dal 2007 al 2011, basati sulla determinazione della media del costo per singolo episodio di ricovero.

Il dott. Adriano Lagostena, coordinatore N.I.San e Direttore generale dell'Ente "Ospedali Galliera" di Genova spiega che "il vero valore dell'individuazione di costi standard è dato dal fatto che esso consente di avviare una politica di *benchmark* tra aziende, in modo tale da sapere in che modo si colloca una singola azienda sanitaria rispetto ad uno standard. Questo diviene uno strumento fondamentale di gestione sia a livello di azienda che a livello regionale. Ancora troppo spesso, purtroppo, si ritiene che l'efficienza sia nemica dell'efficacia. Invece attraverso l'utilizzo dei costi standard, si potrebbe migliorare concretamente anche l'efficacia delle prestazioni, tenendo sempre a mente la centralità del cittadino/paziente e il suo bisogno di risposte concrete a problematiche di salute".

- 6. La valutazione di progetti di investimento in impianti di co/trigenerazione associate a politiche di razionalizzazioni della spesa (in stesura).**

7. Fase di raccolta dati (acquisizione finale dei questionari).

8. Conclusioni.

9. Bibliografia.

AGUZZI G., FATTORE G., “L’analisi dei costi di produzione dei servizi e l’utilizzo delle tariffe nelle valutazioni economiche in sanità” in Focus su DRG, tariffe e TUC (Tariffa Unica Convenzionale), PharmacoEconomics, Italian Research Articles, Milano, 2006.

ANGELI F., CAMERONI G., VENEZIANI C., *Controllo economico di gestione*, Cerpi Editore, Milano, 1973

ANSELMINI L., L’aziendalizzazione dei servizi sanitari, Anselmi L. (a cura di), Percorsi aziendali per le pubbliche amministrazioni, Giappichelli, Torino, 2003.

ANSELMINI L., L’equilibrio economico delle aziende Sanitarie, Il Sole 24 Ore, Milano

ANSELMINI L., SAITA M. (a cura di), La gestione manageriale e strategica delle aziende sanitarie, Il Sole 24 Ore, Milano, 2002.

ANSELMINI L., Le partecipazioni statali oggi. Analisi delle condizioni di equilibrio aziendale., Torino, Giappichelli, 1995.

ARANITI F., Analisi economico istituzionale del sistema ospedaliero italiano tra decentramento competizione, Tesi di dottorato in economia pubblica, Catania, Università degli Studi di Catania, a.a 2011-2012.

ARCARI A. M., Programmazione e Controllo, McGraw-Hill, Milano, 2010

ARCARI A. M., Il controllo di gestione negli atenei, Egea, Milano, 2003

ARDUINI R., Economia e gestione delle aziende sanitarie, Franco Angeli, 2013

ARMSTRONG M., *A Handbook of Management Techniques*, 3th edition, Kogan Page Limited, Philadelphia, 2006

BARTOLI S., CANTU’ E., Le analisi dei costi per la determinazione delle tariffe: esperienze regionali a confronto – Rapporto OASI 200, Egea, Milano, 2010.

BERTO P., VAGLIASANDI C., “L’utilizzo delle tariffe DRG come standard del costo delle prestazioni ospedaliere nelle valutazioni economiche in Italia” in “Focus su DRG, tariffe e TUC (Tariffa Unica Convenzionale)”, PharmacoEconomics, Italian Research Articles, Milano, 2006.

- BOCCHINO U., *Il Benchmarking: uno strumento innovativo per la pianificazione ed il controllo strategico*, Giuffrè, 1994, Milano, Collana E. Gianessi, Pisa
- BONI S. (a cura di), “I sistemi di governance dei Sistemi Sanitari Regionali”, Quaderni Formez, Roma, 2007.
- BORGONOV E. (a cura di), *Il controllo della spesa pubblica. Aspetti istituzionali di politica economica e di sistemi contabili*, Egea, Milano.
- BORGONOV E., *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, V edizione.
- BORGONOV E., LONGO F. (a cura di), “L’aziendalizzazione della sanità in Italia. – Rapporto OASI 2006”, Cergas, Egea, Milano, 2007.
- BORGONOV E., Zangrandi A., *Ospedale, un approccio economico aziendale*, Milano, Giuffrè, 1988
- BOSCHINI G., CALLINI D., *L’alchimista e il giocoliere: innovare la formazione*, Franco Angeli, 2002, Milano
- BREWER P.C., GARRISON R.H., NOREEN E.W., *Programmazione e controllo*, Mc Graw- Hill, Milano, 2008
- BRUSATI L., CASATI G., Cella P., FILAMINO C., ZAVATTARO F., *Manuale di contabilità direzionale nelle aziende sanitarie*, Egea, Milano, 1996.
- CANTU’ E. (a cura di), “L’aziendalizzazione della sanità in Italia –Rapporto Oasi 2010”, Cergas, Egea, Milano, 2011.
- CARAMIELLO C., *Indici di bilancio, strumenti per l’analisi della gestione aziendale*, Giuffrè, Milano, 1993.
- CARUSO E., DIRINDIN N., *Costi e fabbisogni standard nel settore sanitario: le ambiguità del Decreto Legislativo n. 68 del 2011*, Paper for the Espanet Conference “Innovare il welfare. Percorsi di trasformazione in Italia e in Europa”, Milano, 29 Settembre – 1 Ottobre 2011
- CATALANO G., *La valutazione del costo degli studi universitari in Italia*, Il Mulino, Bologna, 2003
- CATALANO G., *Valutare le attività amministrative delle università: aspetti metodologici e buone pratiche*, Il Mulino, Bologna, 2004

- CINQUINI L., *Strumenti per l'analisi dei costi*, Terza edizione, Giappichelli Editore, Torino, 2008
- CINQUINI L., NUTI S., BOCCACCIO A., VAINIERI M., Il confronto di performance economico- finanziarie tra aziende sanitarie: l'esperienza della Regione Toscana, Mecosan ,54 (2005)
- CONFALONIERI M., *Forme, strutture e schemi di bilancio*, UTET Libreria, 1992 Giannessi E., *Le aziende di produzione originaria*, Pisa, Corsi, 1960
- CROSSON S., NEEDLES B., *Managerial Accounting*, South Western Cengage Learning, Mason OH, USA, 2011
- CUGINI A., *Sistemi di misurazione dei costi e di reporting*, Cedam, Padova, 2004
- CUGINI A., a cura di, prefazione di FAVOTTO. F., *La misurazione della performance negli atenei. Logiche, metodi, esperienze*, FrancoAngeli, Milano, 2007
- DEBARSHI B., *Management accounting*, Pearsons Education in South Asia, New Delhi, India, 2011
- DRURY C., *Management and cost accounting*, 7th edition, South-Western Cengage Learning, Bath, UK, 2008
- GLORIOSO V., PETRARCA G., TAMBORINI V., (a cura di), *I sistemi tariffari per le prestazioni di assistenza ospedaliera. Un esame della normativa nazionale e regionale.*, Centro studi Assobiomedica, Terzo aggiornamento, 2012
- GUCCIO C., PIGNATARO G., RIZZO I. (a cura di), “Finanziamento e Valutazione dei servizi ospedalieri”, Franco Angeli, Milano, 2005.
- FACCHINETTI I., *Manuale di contabilità analitica*, Sesta edizione, Il Sole 24 Ore, Milano, 2007
- GARRISON R. H., NOREEN E. W., BREWER P. C., *Managerial accounting*, 14th Edition, McGraw-Hill, New York, 2012
- HANSEN D., MOWEN M., GUAN L., *Cost Management: Accounting and Control*, 6th edition, South-Western Cengage Learning, , Mason OH, USA, 2009
- HANSEN D., MOWEN M., GEKAS G., MCCONOMY D., *Cornerstones of Cost Accounting*, 1st Canadian Edition, Nelson Education Ltd., Toronto, 2013

JOMMI C. (a cura di), *Il sistema di finanziamento delle aziende sanitarie pubbliche*, Egea, Milano, 2004

JOMMI C., DEL VECCHIO M. , “I sistemi di finanziamento delle aziende sanitarie nel Servizio sanitario nazionale”, *Mecosan*, 49 2005.

LAZZINI S., *Strumenti economico-aziendali per il governo della sanità*, Franco Angeli, Milano, 2013.

LAZZINI S. *Il finanziamento del sistema sanitario nazionale*, in Anselmi L. (a cura di), *Percorsi aziendali per le pubbliche amministrazioni*, Giappichelli, Torino, 2003.

LEVAGGI R., CAPRI S., *Economia sanitaria*, Franco Angeli, Quarta Edizione, Milano, 2008

MARAN L., VAGNONI E., *Il controllo di gestione delle aziende sanitarie pubbliche*, Maggioli Editore, 2013

MARCHI L., PAOLONI A., QUAGLI A., *Strumenti di analisi gestionale: il profilo strategico*, Giappichelli, Torino, Terza edizione 1997.

MARINELLI M., *Il sistema di bilancio delle aziende sanitarie pubbliche. Riflessioni e prospettive*, Tesi di dottorato, Università degli Studi “Roma tre”, Roma, a.a.2005-2007.

MARINO' L., *Dinamiche competitive ed equilibrio economico nelle aziende sanitarie* , Giuffrè, Milano, 2001.

MEDIOBANCA, *Indicatori per il controllo dell'efficienza e dell'economicità della spesa del servizio sanitario nazionale*, marzo 1997, www.mediobanca.it

MINISTERO DELLA SALUTE, Direzione generale del sistema informativo e statistico sanitario ufficio di direzione statistica (a cura di), *Attività gestionale ed economiche delle Asl e aziende ospedaliere*, annuario statistico del servizio sanitario nazionale anno 2010, febbraio 2013, www.salute.gov.it

MIOLO VITALI P., *Strumenti per l'analisi dei costi. Vol. III: Percorsi di cost management*, Giappichelli Editore, Torino, 2009

MINISTERO DELLA SALUTE, Direzione generale della programmazione sanitaria (a cura di), *Rapporto annuale sull'attività di ricovero ospedaliero, dati SDO 2012* , dicembre 2013, www.salute.gov.it

ONIDA P., *Economia d'azienda*, Utet, Torino, 1997.

PESSINA A. E., BATTAGLIA G., LABELLA DANZI L., Una proposta di piano dei conti per le aziende ospedaliere pubbliche, Mecosan, 20 1996.

PESSINA A. E., L'introduzione della contabilità economico patrimoniale nelle aziende pubbliche di servizi sanitari: aspetti di determinazione e interpretazione del risultato d'esercizio, in E. Borgonovi (a cura di), Il controllo della spesa pubblica. Egea, Milano, 2000.

PRASAD M. M., *Cost Accounting*, Motilal Banarsidass, Delhi, 1986

QUAGLI A., Bilancio di esercizio principi contabili, Giappichelli, 2013.

QUAGLI A., La spesa sanitaria italiana. Quel che si vede, quel che non si vede., IBL Libri, 2013.

REBBA V., *Lezioni di Economia Sanitaria*, dispensa universitaria, Padova, 2010

SACKETT D.L. et al, "EVIDENCE BASED MEDICINE: what it is and what it isn't", BMJ, 1996, volume 312.

SAITA M., Governance ed economicità nelle aziende sanitarie, Il Sole 24 Ore, 2007.

SAHAF M. A., *Management Accounting: Principles and Practice*, 2nd edition, Vikas Publishing House, Delhi, 2009

SANTESSO E; SOSTERO U., *Strumenti per il controllo di gestione nelle Unità sanitarie locali*, Cedam, Padova, 1987

SANTESSO E., SOSTERO U., *L'impatto della gestione delle aziende sanitarie pubbliche sulle variabili rilevanti per il monitoraggio del disavanzo pubblico secondo il protocollo dell'unione europea*, Venezia, Cafoscarina (Monografia o trattato scientifico), 2005

SANTESSO E., MEMO E., *La strada verso i registri della qualità in AAVV*, "L'appropriatezza dei ricoveri ospedalieri: analisi e proposte", Venezia, Cafoscarina (Articolo su libro), 2006

SARACENO P., Il sistema delle imprese a partecipazione statale nell'esperienza italiana , Giuffrè, Milano, 1975.

SCARPONE D., *Il federalismo fiscale a quattro anni dalla legge delega: l'enigma dei costi standard*, in *federalismi.it*, n. 16/2013

SELLERI L., *Contabilità dei costi e contabilità analitica*, ETAS, Milano, 1990

SPRANZI A., *Calcolo dei costi: le logiche di attribuzione*, Cedam, Padova, 1993

URICCHIO A., *Accertamento e sanzioni nei tributi locali*, Maggioli Editore, Rimini, 2013

VANARA F., *Il nuovo sistema di finanziamento del servizio sanitario nazionale. Tariffe e raggruppamenti omogenei di diagnosi (ROD/DRG)*, Aracne Editrice, Roma, 1995.

VANARA F., *Sistema di pagamento prospettico per raggruppamenti omogenei di diagnosi: il rapporto intercorrente tra tariffe e costi di produzione*, in Petretto A. (a cura di), *Economia della Sanità*, Il Mulino, Bologna, 1995.

ZANGRANDI A., *Il controllo di gestione nelle unità sanitarie locali*, Giuffrè Editore, Milano, 1985

ZUCHELLA, *Progetti di investimento ed innovazione strategica, organizzativa e finanziaria*, Milano, Giuffrè, 1996

Fonti legislative di riferimento.

Codice Civile, articolo 2425 e articolo 2426 c.c.

D. L. n. 111 del 25 marzo 1989: “Misure urgenti per la riorganizzazione del servizio sanitario nazionale”

D. Lgs. 19 giugno 1999, n.229 “Norme per la razionalizzazione del servizio sanitario nazionale, a norma dell’articolo 1 della legge 30 novembre 1998, n. 419”.

D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 502 “Riordino della disciplina in materia sanitaria, a norma dell’art. 1 della legge 23 ottobre 1992, n. 421”.

D. Lgs. 7 dicembre 1993, n. 517 “*Modificazioni al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, recante riordino della disciplina in materia sanitaria, a norma dell'articolo 1 della legge 23 ottobre 1992*”

D. M 15 aprile 1994: “*Determinazione dei criteri generali per la fissazione delle tariffe delle prestazioni di assistenza specialistica, riabilitativa ed ospedaliera*”

D. M. 22 luglio 1996 Nomenclatore tariffario dell’assistenza specialistica ambulatoriale

D. M. 28 dicembre 1991 Istituzione della scheda di dimissione ospedaliera (SDO)

Decreto interministeriale Tesoro-Sanità 20 marzo 2013: “Modifica degli schemi dello stato patrimoniale, del conto economico e della nota integrativa delle aziende del servizio sanitario emanate a cura dei ministeri del Tesoro e della sanità”

Decreto interministeriale Tesoro-Sanità del 20 ottobre 1994: “Schema di bilancio delle aziende sanitarie ed ospedaliere”

DGR 14 settembre 2008 n. 709, presidio ospedaliero Fucecchio - S. Pietro Igneo ASL11: destinazione quale centro di area vasta per l’ortopedia protesica. Indirizzi per la costituzione del Dipartimento interaziendale di ortopedia protesica tra azienda ospedaliero universitaria Careggi e azienda Usl 11 di Empoli.

DGR 29 dicembre 2008 n. 1184 Determinazione delle tariffe regionali per il pagamento delle prestazioni di ricovero ospedaliero per acuti in vigore dal 1° gennaio 2009. Introduzione della versione italiana 2007 della “International Classification of Disease - 9th revision - Clinical Modification” (ICD9CM) e della versione 24^ del Grouper HCFA

Legge 23 dicembre 1978, n. 833 “Istituzione del servizio sanitario nazionale” (pubblicata in Gazzetta Ufficiale 28 dicembre 1978, n. 360, S.O.)

Legge regionale 24 febbraio 2005, n. 40 "Disciplina del servizio sanitario regionale".

Linee guida 6 giugno 1995 per i bilanci delle aziende sanitarie (G.U. 29 giugno 1995 n. 15) – D.

30 giugno 1997 "Aggiornamento delle tariffe delle prestazioni di assistenza ospedaliera, di cui al decreto ministeriale 14 dicembre 1994 n. 169", i cui allegati sono:

Allegato 1: "Tariffe delle prestazioni di assistenza ospedaliera per acuti erogate in regime di ricovero ordinario e diurno"

Allegato 2: "Tariffe delle prestazioni di riabilitazione ospedaliera erogate in regime di degenza"

Allegato 3: "Elenco dei raggruppamenti omogenei di diagnosi e dei loro pesi relativi (Versione N. 10 dei Diagnosis Related Groups)".