

PREFAZIONE

In attuazione di quanto previsto dal Patto per la Salute 2010-2012 e dall'art. 3 del D.I.M. 17 settembre 2012, il Ministro della Salute – di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze – ha definito con il decreto del 1° marzo 2013 i requisiti comuni a tutte le regioni per l'attuazione dei cosiddetti *Percorsi Attuativi della Certificabilità* ("PAC"), con lo scopo di avviare un percorso che garantisca la qualità delle procedure amministrativo-contabili sottostanti alla contabilizzazione dei fatti aziendali, nonché la correttezza dei dati contabili delle Aziende Sanitarie Regionali.

In tale contesto, le singole Regioni si sono adoperate per dare attuazione al Decreto e sviluppare un piano d'intervento mirato, basato su una attenta valutazione volta ad identificare le aree di intervento e i progetti da avviare, definendone obiettivi e tempistiche coerenti con la normativa attualmente in vigore, con lo scopo ultimo di giungere alla certificazione dei bilanci delle Aziende stesse.

A tre anni dall'emanazione del decreto PAC, è dunque ancora vivo l'interesse per le tematiche di valutazione e gestione dei processi interni, nonché la necessità di confrontarsi con modelli di riferimento che possano rappresentare una linea di indirizzo da perseguire al fine dell'implementazione di procedure di gestione efficaci ed efficienti.

Sulla scia di tale interesse, Deloitte e il Dipartimento di Management dell'Università di Torino, nell'ambito di una collaborazione ormai consolidata, hanno ritenuto di mettere a fattore comune le reciproche esperienze e le diverse prospettive, in una visione di insieme che possa essere di utilità per i rispettivi interlocutori.

Su tali basi, nasce la volontà di realizzare la pubblicazione, che traccia i contorni delle *best practice* in tema di definizione e gestione dei processi interni caratterizzanti le aziende sanitarie e fornisce alcuni spunti operativi traslati dall'esperienza sul campo, al fine di una rivisitazione dei modelli organizzativi e di controllo, nonché dei flussi informativi, finalizzati anche al raggiungimento della certificazione dei bilanci delle Aziende Sanitarie.

In tale contesto, la pubblicazione è rivolta principalmente ai Direttori Generali, ai Direttori Amministrativi e agli operatori responsabili delle attività amministrative delle aziende sanitarie, per offrire loro elementi di analisi ed approfondimento su tematiche essenziali per le proprie aziende, nonché ai professionisti e a tutti

coloro che ritengano di approfondire gli aspetti legati al bilancio delle aziende sanitarie.

Un doveroso ringraziamento, a nome di Deloitte, al Dipartimento di Management dell'Università degli Studi Torino per la proficua collaborazione e, in particolare, al prof. Luigi Puddu che è stato il promotore del Master in Management delle aziende ospedaliere e sanitarie locali (MiAS) e del Master in Management delle aziende pubbliche e di pubblico servizio (MiAP), nell'ambito dei quali il nostro gruppo di lavoro dedicato al *public* ha trovato spunti e riscontri di grande valore e interesse.

Fabio Pompei¹
Amministratore Delegato
Deloitte & Touche S.p.A.

¹ Fabio Pompei è attualmente Amministratore Delegato di Deloitte & Touche S.p.A., dopo aver ricoperto negli ultimi quattro anni anche il ruolo di Talent Leader del Network Italiano di Deloitte. In precedenza è stato anche il rappresentante del network italiano Deloitte nel gruppo europeo del Mid Market. Ha maturato significative esperienze professionali nel contesto della revisione contabile dei bilanci di società e gruppi nazionali e internazionali nell'ambito dei quali ha avuto modo di seguire operazioni straordinarie e quotazioni. È Dottore commercialista e Revisore contabile e viceconsigliere del Consiglio Direttivo Assirevi.

NOTA METODOLOGICA DELLA RICERCA

La ricerca ha avuto per oggetto lo studio di un modello per la certificazione dei bilanci delle aziende sanitarie. L'obiettivo è stato quello di sviluppare un piano d'azione che definisca in modo puntuale i tempi e le azioni da porre in essere per un "percorso" che conduca alla "certificabilità" dei bilanci, passando attraverso la ridefinizione e la mappatura dei processi e delle procedure.

Nella presente lavoro è stato seguito un approccio empirico con casi di studio; le fasi della ricerca si sono articolate nel seguente modo:

- Fase 1, identificazione di un campione di aziende sanitarie oggetto di studio;
- Fase 2, analisi dello "stato dell'arte" delle procedure contabili in essere presso le aziende sanitarie facenti parte del campione di studio;
- Fase 3, identificazione delle principali criticità e dei relativi rischi potenziali del sistema di controllo interno in essere nelle aziende sanitarie del campione;
- Fase 4, valutazione delle criticità identificate, al fine di poter implementare un piano d'azione che definisca in modo puntuale i tempi e le possibili soluzioni a dette criticità dalle aziende sanitarie del campione;
- Fase 5, mappatura dei processi e formalizzazione delle procedure per mezzo di flow chart.

Il presente lavoro è l'esito della collaborazione tra il Dipartimento di Management dell'Università degli studi di Torino e Deloitte & Touche S.p.A. nell'ambito di una convenzione di ricerca in tema di "Sviluppo e implementazione di un modello per la certificazione dei bilanci delle aziende sanitarie". È una tipica forma di Terza Missione che l'Università persegue, affiancandola alle tradizionali funzioni di didattica e di ricerca.

Maggio 2016

Luigi Puddu
Dipartimento di Management
Università di Torino

Christian Rainero
Dipartimento di Management
Università di Torino

PARTE PRIMA
I PROCESSI AMMINISTRATIVI
DELLE AZIENDE SANITARIE

1.

ECONOMIA AZIENDALE, AMMINISTRAZIONE RAZIONALE E MANAGEMENT SANITARIO: ASPETTI INTRODUTTIVI SULLE AZIENDE SANITARIE *

SOMMARIO: 1.1. Aziende Sanitarie: caratteristiche. – 1.2. L'approccio del management sanitario per aree funzionali. – 1.3. Il sistema informativo di contabilità e bilancio: sistemi di rilevazione e competenza finanziaria, di cassa ed economico-patrimoniale. – 1.4. Un sistema "unico" di rilevazione. – 1.5 Amministrazione razionale fondata su contabilità e bilancio.

1.1. AZIENDE SANITARIE: CARATTERISTICHE

Le aziende sanitarie sono volte al soddisfacimento del bisogno "salute" nel suo aspetto generale di diagnosi e terapia, le cui caratteristiche possono essere così individuate:

- è un bisogno personale, nel senso che è portato e va soddisfatto soggettivamente per ciascun individuo;
- è un bisogno statisticamente distribuito su gruppi di vaste dimensioni, nel senso che, almeno per le fasi acute e specialistiche, riguarda alcuni individui e non la totalità dei soggetti.

Questo secondo aspetto è determinante, a livello economico, perché la soddisfazione del bisogno avvenga principalmente o attraverso un sistema di finanziamento pubblico, aziende pubbliche sanitarie, o un sistema assicurativo privato con imprese di assicurazione in convenzione con aziende sanitarie.

La distribuzione sociale del bisogno di salute su gruppi di vaste dimensioni richiama una necessità di tutela giuridica che nel nostro Paese è prevista a livello costituzionale¹. Il medesimo aspetto è presente nella Costituzione dell'Organizzazione mondiale della Sanità².

* Di Luigi Puddu.

¹ Costituzione Italiana, 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 ad 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".

² Costituzione dell'Organizzazione mondiale della Sanità: "La salute è uno stato di completo

Aspetti peculiari delle aziende sanitarie sono riconducibili a un duplice approccio di osservazione che riguarda in generale il “modello concettuale” di riferimento e, in particolare, quello gestionale.

Il riferimento concettuale riguarda le relazioni di principio, di efficacia e di efficienza, in cui l'azienda sanitaria deve operare per il soddisfacimento del bisogno sanitario. L'efficacia riguarda la capacità aziendale a soddisfare il bisogno sanitario; mentre l'efficienza richiama, a parità di condizioni di efficacia, la ricerca di elevati livelli di produttività, fornendo più servizi con le stesse risorse o gli stessi servizi con un consumo inferiore di risorse.

A livello gestionale le peculiarità dell'azienda sanitaria sono individuabili da un lato nel rapporto con i pazienti, dall'altro alla tipologia di lavoro dipendente.

Nelle aziende sanitarie è presente un'elevata personalizzazione nel rapporto tra medico e paziente che deriva dal carattere personalistico del bisogno di salute.

Inoltre, è importante, nel rapporto di lavoro la presenza di *professionals* (per esempio, medici), occupati come dipendenti con remunerazione “a tempo” e non “a prestazione”, il che rende possibile e conveniente lo sviluppo dell'attività in forma aziendale, ma comporta il dover affrontare problemi organizzativi di natura complessa per l'inserimento nella struttura di professionisti-dipendenti.

1.2. L'APPROCCIO DEL MANAGEMENT SANITARIO PER AREE FUNZIONALI

L'amministrazione delle aziende pubbliche si può esprimere attraverso un'analisi del management per aree funzionali.

L'approccio funzionale, di contenuto normativo, si articola in tre macro aree all'interno delle quali si individuano le funzioni analitiche:

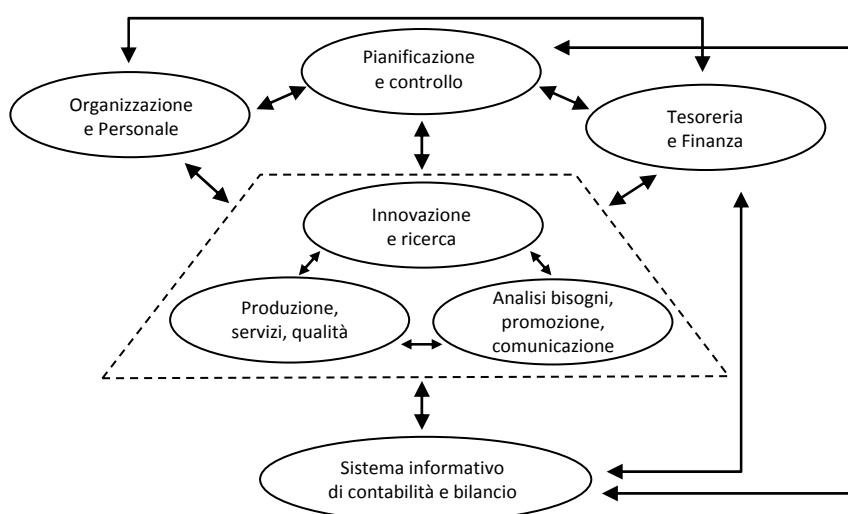
1. Aree operazionali caratteristiche:
 - innovazione e ricerca;
 - analisi dei bisogni, promozione, comunicazione;
 - produzione servizi, qualità.
2. Aree operazionali integrative:
 - organizzazione e personale;
 - tesoreria e finanza.
3. Aree di controllo e informazione:
 - pianificazione e controllo;
 - sistema informativo di contabilità e bilancio.

benessere fisico, mentale e sociale, e non consiste solo in un'assenza di malattia o d'infermità. Il possesso del migliore stato di salute possibile costituisce un diritto fondamentale di ogni essere umano, senza distinzione di razza, di religione, d'opinioni politiche, di condizione economica o sociale. La salute di tutti i popoli è una condizione fondamentale della pace del mondo e della sicurezza; essa dipende dalla più stretta cooperazione possibile tra i singoli e tra gli Stati”.

Le aree operazionali caratteristiche rappresentano il nucleo centrale del management che restano inattive senza l'interazione con le aree operazionali integrative e quelle di controllo e di informazione che, del resto, sono necessarie ma da sole non sufficienti per realizzare il funzionamento dell'azienda pubblica.

Il sistema complessivo che descrive il management aziendale secondo un approccio funzionale si può schematizzare come riportato in Tavola 1.

TAVOLA 1 – *Le aree funzionali del management dell'azienda sanitaria*



Fonte: elaborazione propria.

1.3. IL SISTEMA INFORMATIVO DI CONTABILITÀ E BILANCIO: SISTEMI DI RILEVAZIONE E COMPETENZA FINANZIARIA, DI CASSA ED ECONOMICO-PATRIMONIALE

I sistemi di scrittura esprimono un complesso di rilevazioni volte a conseguire un'informazione definita per natura ed estensione temporale. La classificazione per natura consente di individuare, ad esempio, il sistema economico-patrimoniale con cui si determina il dato informativo del risultato economico d'esercizio e del collegato valore del patrimonio.

Un altro sistema definito per natura è quello finanziario che raccoglie le informazioni limitate nel loro oggetto o alle sole variazioni monetarie o a quelle dei movimenti finanziari di crediti e debiti.

I metodi di registrazione sono costituiti dalle procedure e dalle regole – di forma, ordine e collegamento – da seguire per la tenuta delle rilevazioni di conto.

Le scritture sono in “partita doppia” quando le operazioni vengono rilevate in quadratura su due aspetti (esempio: numerario ed economico), in conti diversi per ciascuno aspetto, in modo simultaneo ed antitetico con equivalenza degli ammontari accreditati rispetto a quelli addebitati.

Le scritture semplici, invece, sono quelle tenute rilevando un solo aspetto, di norma quello finanziario, senza mai mantenere un bilanciamento di quadratura tra valori addebitati e accreditati.

Sistema di scritture	Finanziario	Economico-patrimoniale
Metodo di registrazione	Semplice	Doppio
Competenza	Finanziaria e di cassa	Economico-patrimoniale, finanziaria e di cassa

Sotto il profilo della *competenza* si possono individuare i seguenti aspetti di osservazione dei fatti amministrativi per confrontarli tra loro con riferimento ad un periodo temporale omogeneo (esempio un anno):

1. competenza economico-patrimoniale;
2. competenza finanziaria;
3. competenza di cassa.

La *competenza economico-patrimoniale* è quella che consente di ragionare sui flussi finanziari e monetari per collegarli all’effettivo uso o consumo dei “fattori produttivi” sottostanti con riferimento ad un dato periodo temporale di esercizio. La competenza economico-patrimoniale è quella più completa che si possa acquisire perché essa non esclude, anzi ingloba e “rettifica” sia quella finanziaria sia quella monetaria ed inoltre dai risultati della competenza economico-patrimoniale è possibile risalire a quelli delle altre forme di competenza.

La *competenza finanziaria* si fonda sull’evidenza del momento temporale in cui si originano i flussi di crediti e debiti che saranno riferibili ad un periodo amministrativo indipendentemente da altri ragionamenti circa l’uso e il consumo dei sottostanti fattori produttivi. La competenza finanziaria comprende anche quella monetaria perché i crediti o i debiti sono all’origine dei successivi flussi di cassa, non comprende invece quella economica per la quale occorre impostare un ragionamento valutativo riferito ai sottostanti fattori produttivi.

La *competenza di cassa* imputa al periodo amministrativo gli incassi e i pagamenti che si manifestano nell’arco temporale che esso abbraccia: non importa *quando* sorge finanziariamente il credito o il debito, ma quando esso è materialmente incassato o pagato. Questa competenza è la più elementare, dà informazioni sulla liquidità, ma non ne fornisce né sotto il profilo economico-patrimoniale, né per quello finanziario.

Ai fini di una corretta e razionale amministrazione, tutti gli indicati aspetti di osservazione della competenza vanno presi in considerazione perché essi consentono un continuo controllo degli equilibri della gestione: economico-patrimoniale, finanziario e di liquidità.

1.4. UN SISTEMA “UNICO” DI RILEVAZIONE

Le rilevazioni hanno origine primigenia nel fatto che le operazioni avvengono con corrispettivo (*rationem*), sono misurate dal “denaro” e si identificano nel processo di scambio “denaro-merce”.

Tutti gli spostamenti di “denaro” sono seguiti dal sistema di rilevazione contabile per un problema di controllo della responsabilità dei fondi di cassa, crediti e debiti, e per questo possiamo affermare che il *principio originario* di osservazione dei fatti amministrativi è quello finanziario e, di conseguenza, la contabilità *in primis* esiste perché è “finanziaria”. Una parte dei flussi finanziari però avviene a fronte di scambi di fattori produttivi, diversi da denaro, ancorché misurati in termini monetari, che definiscono un *aspetto derivato di osservazione* o economico-patrimoniale con l’evidenza di proventi, oneri e variazioni di patrimonio.

La contabilità economico-patrimoniale si innesta su quella finanziaria con l’uso della rilevazione contabile in “partita doppia” per il controllo dei flussi informativi con una doppia e simultanea rilevazione di:

1. tutte le variazioni numerarie (comprese quelle permutative di cassa, crediti e debiti) per il controllo finanziario;
2. tutti gli scambi da cui derivano effetti di natura “economico-patrimoniale”.

Questo sistema di rilevazione, per le sue caratteristiche, è definito “sistema proprio” di scritture, infatti in esso:

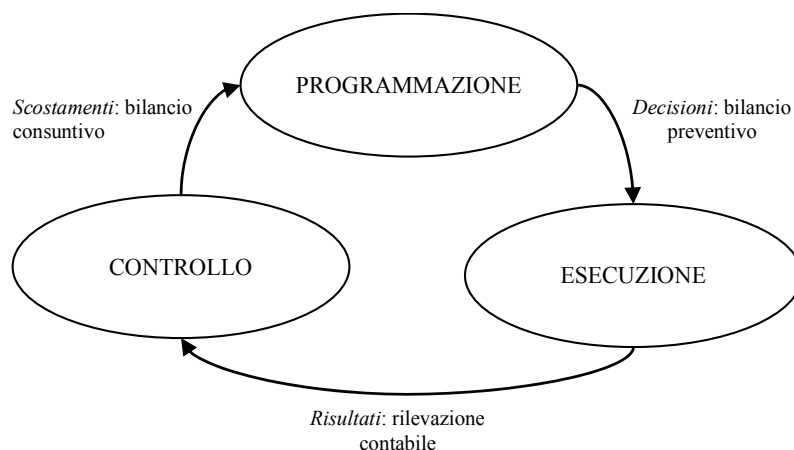
1. la doppia rilevazione permette di osservare i fatti amministrativi per obiettivi diversi ma compatibili;
2. i due aspetti di osservazione sono entrambi utili e sono legati da un nesso sostanziale di “causa-effetto”.

1.5. AMMINISTRAZIONE RAZIONALE FONDATA SU CONTABILITÀ E BILANCIO

Seguendo questa impostazione metodologica, si perviene alla conclusione che il sistema di scritture della contabilità finanziaria non è concettualmente separato da quello della contabilità economico-patrimoniale e quindi i due sistemi contabili possono confluire in un “*unico*” sistema di rilevazione “finanziario ed economico-

patrimoniale” che riporti i flussi informativi finanziari per i processi decisionali secondo il modello della amministrazione razionale basata su contabilità e bilancio.

TAVOLA 2 – *Principio dell'amministrazione razionale dell'azienda sanitaria*



Fonte: elaborazione propria.

L'integrazione dei due sistemi contabili può avvenire convenientemente attraverso rilevazioni contabili in "partita doppia" il che consente di mantenere una "costanza di quadratura" fra tutte le registrazioni. Per questo si avranno:

1. rilevazioni "improprie" a partire dalla previsione con l'utilizzo di "conti d'ordine" per l'imputazione contabile del bilancio preventivo finanziario sino alle fasi dell'accertamento e dell'impegno;
2. rilevazioni "proprie" per i momenti amministrativi dell'esecuzione e del controllo (fasi della liquidazione e del pagamento).

Il modello di riferimento del sistema di rilevazione di contabilità e bilancio riferito alle diverse fasi temporali e qualitative della gestione è riportato nella Tavola 3.

Le Aziende Sanitarie, nel tempo, sono passate da un sistema di rilevazione in contabilità finanziaria ad uno di tipo economico-patrimoniale con riferimento agli stessi principi civilistici che si applicano, più propriamente, alle aziende commerciali.

Il modello in precedenza esposto consente di considerare i citati sistemi di rilevazione (finanziario ed economico-patrimoniale) non come antagonisti ed alternativi, ma opportunamente e sistematicamente integrabili.

TAVOLA 3 – *Il sistema di rilevazione di contabilità e bilancio nel modello di amministrazione razionale*

		<i>PROGRAMMAZIONE</i>	<i>ESECUZIONE</i>	<i>CONTROLLO</i>
<u>FINANZIARIO</u>		PREVENTIVO FINANZIARIO	RILEVAZIONI DI CONTABILITÀ	RENDICONTO FINANZIARIO
<i>IMPIEGHI</i>	<i>FONTI</i>			VARIAZIONE FINANZIARIA
<u>PATRIMONIALE</u>		STATO PATRIMONIALE PREVENTIVO		STATO PATRIMONIALE CONSUNTIVO
ATTIVO	<i>PASSIVO PATRIMONIO NETTO</i>			
<u>ECONOMICO</u>		CONTO ECONOMICO PREVENTIVO		CONTO ECONOMICO CONSUNTIVO
<i>COSTI RISULTATO ECONOMICO POSITIVO</i>	<i>RICAVI</i>			
<i>QUADRATURA RILEVANZA</i>		<i>BILANCIO PREVENTIVO</i>	<i>BILANCIO CONSUNTIVO</i>	

Fonte: elaborazione propria.