



ASSESSORATO SANITA'  
DIPARTIMENTO FONDO SANITARIO  
ASSISTENZA SANITARIA ED OSPEDALIERA  
IGIENE PUBBLICA

ASSESSORATO BILANCIO E FINANZE  
DIPARTIMENTO BILANCIO E TESORO  
RAGIONERIA GENERALE DELLA REGIONE

Prot. 14579/12-00

Palermo li, 4 aprile 2005

### CIRCOLARE n. 7

**Oggetto:** Direttiva per la contabilità generale delle Aziende Sanitarie della Regione Siciliana.

Alle Aziende U.S.L.  
Alle Aziende Ospedaliere  
Alle Aziende Policlinico  
All' Istituto Zooprofilattico Sperimentale  
Al CEFPAS

LORO SEDI

Ai COLLEGI SINDACALI  
delle Aziende U.S.L.  
delle Aziende Ospedaliere  
delle Aziende Policlinico  
dell'Istituto Zooprofilattico  
del CEFPAS

LORO SEDI

e, p.c.

All' On.le Presidente della Regione  
Ufficio di Gabinetto

All' On.le Assessore regionale alla Sanità  
Ufficio di Gabinetto

All' On.le Assessore regionale al Bilancio e  
alle Finanze  
Ufficio di Gabinetto

LORO SEDI

Alla Corte dei Conti  
Sezione di Controllo della Sicilia  
PALERMO

Il Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n.502 e successive modifiche ed integrazioni, concernente il riordino della disciplina in materia sanitaria, al comma 4 dell'art. 5 dispone che le regioni provvedono ad emanare norme per la gestione economico patrimoniale delle Unità Sanitarie Locali e delle Aziende Ospedaliere, informate ai principi del Codice Civile, così come integrato e modificato con Decreto Legislativo 9 aprile 1991, n.127.

La Legge Regionale 28 dicembre 2004, n.17 al comma 6 dell'art. 53, attribuisce all'Assessorato regionale al Bilancio e alle Finanze, sentito il Dipartimento regionale Fondo Sanitario, l'emanazione di indirizzi contabili e linee guida per la predisposizione dei documenti contabili.

La presente Direttiva fa seguito e specifica le precedenti disposizioni emanate per la contabilità economico patrimoniale delle Aziende sanitarie della Regione Siciliana, al fine di dare uniformità alle norme che la governano, riaffermando la specialità della materia.

In virtù delle speciali disposizioni legislative nazionali e regionali appena richiamate, la presente direttiva rappresenta indirizzi contabili specifici valevoli nel territorio regionale per il settore sanitario che, pertanto, prevalgono su eventuali diverse disposizioni che regolano le fattispecie.

Destinatari della presente Direttiva Generale sono: le Aziende Unità Sanitarie Locali, le Aziende Ospedaliere, le Aziende Policlinico delle Università della Sicilia, l'Istituto Zooprofilattico Sperimentale della Sicilia ed il CEFPAS.

La presente circolare sarà pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Regione Siciliana e inserita nel sito Internet della Regione; potrà, inoltre, essere inserita nella banca dati FONS.

*DIRIGENTE DEL SERVIZIO 2°*  
*(Dott Mario Cirillo)*

*DIRIGENTE DEL SERVIZIO 6°*  
*(Dott Luciano Calandra)*

**Il Dirigente Generale**  
*Dipartimento regionale Fondo Sanitario*  
*(Dott.ssa Patrizia Munti Bitetti)*

**Il Ragioniere Generale**  
*(Dott. Vincenzo Emanuele)*

REPUBBLICA ITALIANA  
**REGIONE SICILIANA**



**ASSESSORATO SANITA'**  
DIPARTIMENTO FONDO SANITARIO  
ASSISTENZA SANITARIA ED OSPEDALIERA  
IGIENE PUBBLICA

**ASSESSORATO BILANCIO E FINANZE**  
DIPARTIMENTO BILANCIO E TESORO  
RAGIONERIA GENERALE DELLA REGIONE

**DIRETTIVA SULLA CONTABILITA' GENERALE  
DELLE AZIENDE SANITARIE**

**Circolare n. 7 del 4 Aprile 2005**

## INDICE

<u>INTRODUZIONE</u>	Pag. 4
<u>IL SISTEMA DI CONTABILITA' GENERALE AZIENDALE</u>	Pag. 6
1) Il Piano aziendale	Pag. 6
2) Il Bilancio pluriennale di previsione	Pag. 6
3) Il Bilancio annuale di previsione	Pag. 7
4) Il Bilancio di esercizio	Pag. 8
5) Le scritture contabili	Pag. 9
6) I regolamenti di contabilità	Pag.11
<u>IL REGIME DEI CONTROLLI</u>	Pag.13
1) I controlli della Regione Siciliana	Pag.13
2) I controlli dei Collegi Sindacali	Pag.15
<u>I FLUSSI INFORMATIVI</u>	Pag.17
1) I flussi sulla gestione aziendale	Pag.17
2) I flussi sulla mobilità sanitaria	Pag.19
3) I flussi finanziari	Pag.21
<u>CRITERI DI CLASSIFICAZIONE E VALUTAZIONE DELLE VOCI DI BILANCIO</u>	Pag.23
1) La struttura del Bilancio di Esercizio	Pag.23
2) I principi di redazione del Bilancio	Pag.25
3) Il primo impianto della contabilità economica	Pag.26
4) Lo Stato Patrimoniale – Attivo	Pag.30
5) Lo Stato Patrimoniale – Passivo	Pag.51
6) Il Conto Economico	Pag.62

ALLEGATI:

Allegato A: Schemi di bilancio

Allegato B: Schema di Nota Integrativa

Allegato C: Schemi di relazioni del Collegio Sindacale ai bilanci

## INTRODUZIONE

La presente direttiva fa seguito e specifica le precedenti disposizioni emanate dall'Assessorato regionale della Sanità, in particolare con il D.A. n. 24469 del 20/01/1998, la Circolare n. 1037 del 19/12/2000 e la Circolare prot. n. 4216 del 29/5/2003, al fine di fornire ulteriori e più completi indirizzi alle Aziende Sanitarie pubbliche indicate all'art. 31 della L.R. n.8 del 17/03/2000, anche alla luce delle esperienze finora maturate e di talune anomalie riscontrate dall'esame dei bilanci prodotti dalle stesse Aziende per gli esercizi 2002 e 2003.

Innanzitutto occorre precisare, per quanto non espresso esplicitamente nelle precedenti direttive, ma inteso come necessario e logico passaggio per l'avvio della contabilità generale, che le Aziende sanitarie all'1/1/2002 dovevano predisporre un prospetto di conciliazione per il raccordo dei dati contabili risultanti dal bilancio consuntivo finanziario dell'esercizio 2001 con quelli previsti da ciascun piano dei conti aziendale e, in sintesi, con le voci dello schema di bilancio di esercizio, così come esitato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze con Decreto dell'11/02/2002.

Il suddetto prospetto di conciliazione avrebbe dovuto essere integrato con le voci relative ai valori patrimoniali non contemplati nella contabilità finanziaria (immobilizzazioni, rimanenze, fondi di accantonamento e fondi di ammortamento, ratei e risconti, conti d'ordine), determinati in base ai principi contabili e ai criteri già indicati con il D.A. n. 24469/98.

Lo Stato Patrimoniale iniziale, così determinato e adottato dal Direttore generale con atto deliberativo, avrebbe dovuto infine essere trasmesso all'Assessorato regionale Sanità, al fine di una valutazione circa il rispetto dei principi e dei criteri valutativi e della esatta corrispondenza tra dati della contabilità finanziaria e quelli della contabilità generale (tenendo conto per quanto possibile del principio della competenza).

Si ricorda infatti che i bilanci economico-patrimoniali adottati fin dall'anno 1998 dalle Aziende sanitarie in parallelo con quelli finanziari non avevano alcun crisma di ufficialità e, pertanto, non potevano essere utilizzati, secondo un presunto principio di continuità, per la definizione dello Stato Patrimoniale iniziale all'1/1/2002.

Nei fatti diverse Aziende sanitarie non hanno seguito pedissequamente il percorso sopra descritto, con la conseguenza che, al momento dell'avvio della contabilità economico-patrimoniale, non è stato garantito un univoco indirizzo nella determinazione dello Stato Patrimoniale iniziale di ciascuna azienda. Poiché si è ormai concluso l'iter procedurale per l'approvazione dei bilanci di esercizio 2002 e 2003, si rende necessario intervenire nella fase di redazione e adozione del bilancio di esercizio 2004, al fine di consentire alle Aziende sanitarie di redigere il suddetto prospetto di conciliazione (qualora ciò non fosse stato fatto all'epoca) e di intervenire per le opportune rettifiche sullo Stato Patrimoniale (qualora la metodologia seguita si discosti dai criteri applicativi regionali di cui alla presente direttiva).

Inoltre qualsiasi rettifica delle poste patrimoniali, attive o passive, derivante da detta ricognizione deve essere ampiamente e dettagliatamente motivata e spiegata nei suoi effetti in apposita sezione della Nota integrativa. Dette rettifiche devono essere, altresì, valutate dal Collegio Sindacale, il quale, nella relazione di propria competenza al bilancio, si esprimerà sulla correttezza delle stesse.

Il saldo netto di tutte le eventuali rettifiche alle singole poste dell'Attivo o del Passivo deve determinare un'unica rettifica complessiva del valore del fondo di dotazione.

Per quanto riguarda poi i suddetti Bilanci di Esercizio 2002 e 2003, si evidenzia che i diversi criteri interpretativi adottati dalle aziende e, in taluni casi, anche particolari difficoltà organizzative locali, hanno determinato di fatto applicazioni della contabilità economico-patrimoniale non sempre aderenti ai principi contabili generali e al rispetto della corretta imputazione delle poste.

In questa fase l'entrata in vigore della L.R. 26/03/2002, n.2, che ha introdotto competenze diverse tra gli Assessorati Regionali Sanità e Bilancio e Finanze nella fase di controllo degli atti delle Aziende Sanitarie, ha oggettivamente determinato difficoltà nell'esame dei bilanci, con la conseguenza che molti di essi sono stati approvati per decorrenza dei termini entro cui poteva essere esercitato il controllo.

Con la recente legge regionale 28 dicembre 2004, n. 17, come verrà esplicitato più avanti nella trattazione del regime vigente dei controlli, l'iter amministrativo relativo all'esame dei bilanci da parte dell'organo tutorio è stato modificato, al fine di poter intervenire per tempo nel segnalare e richiedere alle Aziende sanitarie le necessarie rettifiche.

Pertanto, così come indicato per le eventuali modifiche da apportare allo Stato Patrimoniale, anche per l'accoglimento delle osservazioni formulate nell'esame dei Bilanci di Esercizio 2002 e 2003, già comunicate o in via di comunicazione alle diverse aziende, le stesse dovranno provvedere in sede di adozione del Bilancio di Esercizio 2004, dandone esplicita menzione nella relazione del Direttore Generale. I Collegi Sindacali delle Aziende interessate dovranno, a loro volta, vigilare a che vengano correttamente effettuate le necessarie rettifiche da parte delle Aziende Sanitarie, segnalando tempestivamente i casi di non corretta applicazione delle disposizioni e dei criteri di classificazione e interpretativi contenuti nella presente direttiva.

Per ultimo si segnalano talune problematiche di particolare interesse per le Aziende sanitarie della Regione.

La necessità di verificare da parte degli Assessorati regionali Sanità e Bilancio e Finanze, unitamente alle Aziende sanitarie, la situazione dei crediti vantati da queste a titolo di finanziamenti derivanti dal FSN e FSR per gli anni 1995-2004; ciò anche al fine di poter assumere le iniziative necessarie per la definizione delle partite pregresse ancora non liquidate. In tal senso verrà quanto prima predisposto un calendario di incontri con ciascuna Azienda, che dovrà produrre tutta la documentazione probatoria dei crediti vantati; sulla base delle conciliazioni effettuate, le aziende provvederanno alle eventuali rettifiche dei crediti sulle rispettive scritture contabili, esponendole sui Bilanci di Esercizio dell'anno in corso.

La corretta esposizione, in sede di adozione del Bilancio di Esercizio 2004, dei costi relativi all'applicazione del contratto di lavoro del comparto sanità per gli anni 2002/2003, che dovrà trovare allocazione nella voce sopravvenienze passive del corrispondente conto economico, sempre che non sia stato in precedenza costituito il relativo fondo di accantonamento; i costi relativi all'esercizio 2004 dovranno invece essere inseriti tra quelli dell'anno di competenza. Dei suddetti complessivi costi, dovrà essere fatta apposita menzione nella Nota Integrativa, con il prospetto riepilogativo, che verrà trasmesso unitamente agli altri allegati, come già evidenziato nelle comunicazioni trasmesse a ciascuna Azienda sanitaria relative al finanziamento definitivo dell'esercizio 2004.

L'obbligo da parte delle Aziende Sanitarie titolari delle gestioni stralcio di tenere separata la contabilizzazione di tali gestioni da quella ordinaria delle aziende; più precisamente i Conti Economici e lo Stato Patrimoniale della gestione ordinaria non devono inglobare le operazioni contabili effettuate per conto della gestione stralcio, per la quale l'azienda titolare dovrà redigere l'apposito rendiconto annuale.





# **IL SISTEMA DI CONTABILITA' GENERALE AZIENDALE**

Il sistema di contabilità generale delle Aziende Sanitarie Pubbliche è costituito da:

Il piano aziendale

Il bilancio pluriennale di previsione

Il bilancio annuale di previsione

Il bilancio di esercizio

Le scritture contabili

I regolamenti di contabilità

## **1) IL PIANO AZIENDALE:**

Rappresenta lo strumento di programmazione aziendale, così come già descritto nella Circolare n.1037/2000. La Direzione Generale, che a tal fine si potrà avvalere degli uffici di staff preposti tal fine, articolerà il Piano Aziendale in programmi e progetti e definirà le linee strategiche di sviluppo dell'Azienda, gli obiettivi, le priorità e gli indirizzi generali di gestione.

*Il Piano Aziendale determina in modo particolare:*

- a) I programmi di attività con riferimento ai livelli uniformi di assistenza;
- b) I progetti di organizzazione dei servizi;
- c) Il programma pluriennale degli investimenti finalizzato all'attivazione di nuovi servizi e/o al potenziamento dei servizi già esistenti;
- d) Le dinamiche del personale
- e) Le fonti finanziarie ed economiche per la realizzazione dei programmi e dei progetti.

*Nella predisposizione del Piano Aziendale il Direttore Generale dovrà tenere conto dei risultati della conferenza dei servizi di cui al punto 4 dell'art. 14 del D.Lgs. 30 dicembre, n. 502 e successive modifiche ed integrazioni.*

Il Piano Aziendale ha valenza triennale ed è aggiornato annualmente anche in relazione alla verifica dello stato di realizzazione dei programmi e dei progetti.

## **2) IL BILANCIO PLURIENNALE DI PREVISIONE:**

*Il Bilancio Pluriennale di Previsione è l'espressione, in termini economici e finanziari, delle scelte operate nel Piano Aziendale. Esso è articolato per esercizio finanziario e fornisce la rappresentazione in via presuntiva delle fonti e degli impieghi per ciascun anno di riferimento.*

*Il Bilancio Pluriennale di Previsione riguarda il medesimo periodo di riferimento del Piano Aziendale ed è aggiornato annualmente, contestualmente al Piano Aziendale.*

Per il Bilancio Pluriennale di Previsione valgono le medesime disposizioni indicate al successivo punto 3) relativamente al Bilancio Annuale di Previsione.

### **3) IL BILANCIO ANNUALE DI PREVISIONE:**

Il Bilancio Annuale di Previsione dà dimostrazione del previsto risultato economico finale dell'Azienda attraverso l'evidenziazione dei costi, dei ricavi, a qualsiasi titolo conseguibili, in rapporto ai programmi di attività, nonché ai finanziamenti e ai tetti di spesa stabiliti di concerto dagli Assessorati regionali Sanità e Bilancio e Finanze per l'esercizio finanziario di riferimento.

Il Bilancio Annuale di Previsione è redatto in conformità alla sola struttura del Conto Economico, esitato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze con Decreto dell'11/02/2002 e non può presentare un risultato in perdita. *Esso è corredato da una relazione illustrativa del Direttore Generale nella quale, in particolare, si fa menzione dei criteri di valutazione adottati nelle previsioni relative alle fonti e agli impieghi.*

Oltre alla relazione del Direttore Generale, deve essere allegato al predetto bilancio il modello CE, relativo all'esercizio di riferimento, i cui valori economici devono corrispondere a quelli del Bilancio.

\* \* \* \* \*

Il Piano Aziendale, il Bilancio Pluriennale di Previsione e il Bilancio Annuale di Previsione, in quanto strumenti di programmazione sanitaria devono essere trasmessi, prima della loro adozione, in forma di proposta, alla Conferenza dei Sindaci o al Sindaco del comune capoluogo della provincia (per le aziende Sanitarie Territoriali) o del Sindaco (per le Aziende Ospedaliere) per le relative osservazioni. Le osservazioni dovranno essere formulate entro i successivi 15 giorni; dopo tale termine le stesse Aziende adotteranno gli atti su indicati entro il 31 ottobre dell'anno precedente a quello di competenza. Il termine ultimo per l'adozione del Piano Aziendale è il 30 novembre dell'anno precedente a quello di riferimento; il termine ultimo per l'adozione dei Bilanci Preventivi Pluriennali e Annuali è il 31 gennaio dell'anno di competenza.

Gli atti adottati devono essere trasmessi, contestualmente alla loro adozione, al Collegio Sindacale, il quale provvederà ad esprimere il proprio parere entro i 15 giorni successivi.

Nel caso in cui le Aziende Sanitarie, alla data del 31 gennaio non abbiano ancora avuto assegnato il finanziamento regionale per il FSN dell'esercizio di competenza, dovranno adottare, ancorché in forma provvisoria, i propri Bilanci Annuali e Pluriennali Preventivi e trasmetterli per il necessario parere al Collegio Sindacale nei termini previsti per i Bilanci definitivi. I valori da esporre nei ricavi in conto esercizio per le quote del FSN saranno quelli relativi alle assegnazioni dell'anno precedente.

Il Piano Aziendale, il Bilancio Pluriennale Preventivo ed il Bilancio Annuale Preventivo, corredati del relativo parere del Collegio Sindacale, devono essere trasmessi all'Assessorato regionale Sanità per la fase di controllo entro e non oltre 10 giorni dalla data del parere del Collegio Sindacale.

Per quanto riguarda i Bilanci Pluriennali e Annuali Preventivi dell'esercizio 2004, stante il fatto che i finanziamenti definitivi per le Aziende sanitarie sono stati assegnati soltanto alla fine di dicembre 2004, viene meno l'obbligo, per le aziende che non abbiano già provveduto durante l'esercizio, di trasmettere all'Assessorato regionale Sanità tali atti, essendo ormai decorso il relativo periodo di competenza.

Per l'esercizio in corso si dovrà procedere secondo quanto previsto nella presente direttiva, con le seguenti deroghe:

I termini ultimi per l'adozione e trasmissione del Bilancio Pluriennale Preventivo 2005/2007 e del Bilancio Annuale Preventivo 2005 sono prorogati al 30 giugno 2005.

Non è fatto obbligo per le Aziende Sanitarie di trasmettere il Piano Aziendale 2005/2007, fermo restando che per il Piano 2006/2008 si dovrà provvedere all'adozione e trasmissione dello stesso, inderogabilmente entro i termini previsti dalla presente direttiva.

#### **4) IL BILANCIO DI ESERCIZIO:**

Le Aziende Sanitarie redigono il Bilancio d'esercizio costituito dallo Stato Patrimoniale, dal Conto Economico e dalla Nota integrativa, secondo la struttura esitata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze con Decreto dell'11/02/2002.

*Il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare, in modo veritiero e corretto, la situazione patrimoniale e finanziaria dell'Azienda e il risultato economico dell'esercizio.*

Nella redazione del Bilancio si applicano, in quanto compatibili, i principi di cui al codice civile, con particolare riferimento agli articoli 2423, 2423-bis e 2426, nonché i criteri di classificazione e interpretativi di cui alla presente direttiva.

Per lo schema di Nota Integrativa si dovrà fare riferimento a quello allegato; ciascuna Azienda potrà adottare schemi di Note Integrative con maggiore analisi di dettaglio, purchè vengano scrupolosamente rispettati l'ordine e l'impostazione delle informazioni richieste dallo schema tipo allegato.

*Il Bilancio di esercizio è corredato di una relazione sulla gestione, redatta dal Direttore Generale, che descrive l'andamento della gestione con particolare riguardo agli investimenti, ai ricavi ed ai proventi, ai costi ed agli oneri dell'esercizio. In particolare, la relazione sulla gestione deve riportare:*

1. le motivazioni di eventuali scostamenti del bilancio di esercizio rispetto al bilancio economico preventivo annuale;
2. il grado di perseguimento degli obiettivi in termini di servizi e di prestazioni;
3. le considerazioni sull'analisi dei ricavi, dei costi e del risultato d'esercizio, nonché sulla situazione patrimoniale dell'azienda;
4. le considerazioni sui dati relativi a consulenze e gestioni di servizi affidati all'esterno dell'azienda;
5. le considerazioni relative alla gestione del personale dipendente e delle altre risorse umane impiegate, con riferimento agli scostamenti registrati dalle diverse aree contrattuali del personale dipendente;
6. l'analisi relativa alla gestione dell'attività libero-professionale intramuraria;
7. il piano di copertura della eventuale perdita dell'esercizio (per l'anno 2004 il piano di rientro dovrà essere formulato unitamente al bilancio previsionale 2005).

Le Aziende Sanitarie Locali, nella relazione del Direttore Generale, oltre ai punti sopra indicati, devono fornire ulteriori notizie in merito ai seguenti punti:

- a) relativamente all'andamento della spesa farmaceutica, della spesa convenzionata esterna, della spesa per medicina generale e per quella territoriale, indicando la spesa lorda, netta e l'importo degli eventuali ticket, nonché le motivazioni per gli eventuali scostamenti dai budget di spesa regionali;
- b) relativamente alla gestione dei distretti sanitari;
- c) relativamente ai bilanci dei presidi ospedalieri, che devono essere allegati a quello aziendale.

Nel caso in cui il Bilancio di Esercizio evidenzi un risultato economico negativo (perdita), il Direttore Generale ne illustrerà le cause nella relazione di bilancio. La perdita va iscritta nella apposita voce del patrimonio netto “utile/perdita d’esercizio” e, nel successivo esercizio, nella voce “utili/perdite portati a nuovo”, con l’indicazione dell’anno di riferimento. Qualora la perdita non possa essere coperta da precedenti utili di esercizio, il Direttore Generale predisporrà nella relazione sulla gestione che accompagna il bilancio d’esercizio un piano dettagliato per il rientro dalle perdite accumulate, secondo quanto previsto dall’art. 29, comma 4 della L.R. 26/03/2002 n. 2, apportando le necessarie variazioni al Piano Aziendale ed al Bilancio Pluriennale di Previsione. Solo per le eventuali perdite dell’esercizio 2004, il piano di rientro dovrà essere formulato unitamente al Bilancio Annuale di Previsione definitivo dell’anno 2005.

Nell’ipotesi che il Bilancio d’esercizio evidenzi un risultato economico positivo (utile), questo sarà iscritto nella apposita voce del patrimonio netto “utile (perdita) dell’esercizio”. Gli utili di gestione conseguiti nei rispettivi esercizi, sono destinati prioritariamente, come riportato nel capoverso precedente, alla copertura delle perdite eventualmente registrate negli anni precedenti o, prudenzialmente, alla costituzione di riserve di bilancio da destinare al ripiano di eventuali future perdite di esercizio, restando vincolate a tale finalità per almeno tre esercizi finanziari; in questo caso l’utile, nel successivo esercizio, dovrà essere registrato nella voce “utili/perdite portati a nuovo”, con l’indicazione dell’anno di riferimento. I predetti utili, possono essere destinati in via residuale per le altre finalità indicate dall’art. 29, comma 1 e 2, e precisamente per la copertura di:

- a) spese di investimento;
- b) spese in conto esercizio;
- c) incentivazione al personale da definire in sede di contrattazione aziendale.

Al fine di poter destinare gli utili di esercizio alle finalità di cui ai sopraindicati punti a), b) e c), le Aziende sanitarie, dopo l’adozione del Bilancio d’esercizio ed il favorevole riscontro tutorio, dovranno inoltrare apposita richiesta all’Assessorato regionale Sanità, dandone contestualmente esaustiva motivazione. Le Aziende sanitarie non possono procedere autonomamente alla destinazione e alla utilizzazione degli utili di gestione, senza la autorizzazione da parte dell’Assessorato regionale Sanità. Dopo l’avvenuta autorizzazione regionale, la diversa destinazione dovrà essere contabilizzata nelle scritture aziendali.

Nel caso in cui l’Azienda sanitaria non avesse ancora utilizzato l’avanzo di amministrazione 2001 e/o gli utili d’esercizio conseguiti negli anni 2002 e 2003 per le finalità previste dal comma 1 dell’art. 29 della L.R. 2/2002 sopra richiamate, dovrà formulare la proposta di destinazione non oltre la data del 30 settembre 2005, purché non residui un Fondo di dotazione negativo alla chiusura del Bilancio d’esercizio 2004 e solo per quella parte di risorse non già destinata ad altre finalità secondo disposizioni ministeriali o regionali.

Il Bilancio di esercizio, ai sensi dell’art. 51 della L.R. 28/12/2004 n. 17, deve essere adottato entro il 30 aprile dell’esercizio successivo a quello di riferimento e deve essere trasmesso, corredato del parere del Collegio Sindacale, entro il 31 maggio dell’esercizio successivo a quello di riferimento.

## **5) LE SCRITTURE CONTABILI:**

Fanno parte del sistema di contabilità generale le scritture contabili di cui ciascuna Azienda sanitaria è normalmente dotata, al fine di poter gestire correttamente la contabilità economico-patrimoniale.

Talune scritture contabili, oltre ad essere un necessario strumento operativo, rappresentano all'esterno le risultanze dell'attività gestionale dell'Azienda e pertanto la loro tenuta è resa obbligatoria dalle norme civilistiche e fiscali. Le scritture obbligatorie sono:

a) Il libro delle deliberazioni del Direttore Generale e il libro delle adunanze e dei verbali del Collegio Sindacale:

al fine di adempiere alle prescrizioni della normativa civilistica e del D.L.vo. n. 502/92 in materia, le quali prevedono che le deliberazioni del Direttore Generale e i verbali del Collegio Sindacale devono essere riportati nel libro in originale e con il numero di pagina indicato progressivamente, le Aziende sanitarie si doteranno di appositi programmi informatici, che ne consentano in ogni momento la stampa. Qualora le Aziende sanitarie abbiano adottato propri regolamenti, con i quali vengono attribuiti ad altri soggetti poteri di contrattazione e di adozione di atti originariamente di competenza dei Direttori generali, tali atti dispositivi devono essere riportati in appositi libri anch'essi informatizzati.

b) Il libro giornale:

sul quale vengono annotate le operazioni contabili aziendali in ordine cronologico; esso dimostra l'ordine di successione nel tempo dei fatti di gestione e garantisce, anche attraverso la numerazione progressiva, la non alterabilità delle scritture.

c) Il libro degli inventari:

che rappresenta l'elenco dettagliato di tutte le attività e le passività dell'azienda; esso deve essere redatto all'inizio dell'attività, analiticamente per tutte le attività e le passività, elencando tutti i beni in dotazione, e deve essere predisposto successivamente ogni anno; oltre l'elencazione deve essere espressa anche la valutazione dei beni indicati; l'inventario si chiude con il Conto Economico e deve essere sottoscritto dal Direttore Generale entro tre mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi.

d) Il libro mastro:

che consente, attraverso il raggruppamento per voci omogenee delle operazioni annotate sul libro giornale, un'analisi di sintesi.

e) Registro della contabilità di magazzino:

dove vengono annotati tutti i movimenti delle merci in consegna e che consente di controllarne provenienza e destinazione.

f) I partitari dei debitori e dei creditori:

che rappresentano in modo analitico l'insieme dei soggetti con i quali intercorre un rapporto obbligatorio con l'Azienda.

g) Il libro dei cespiti ammortizzabili:

che rappresenta l'insieme dei beni strumentali dell'azienda, con la loro ubicazione ed i relativi valori residui; tale libro può non essere tenuto quando le relative scritture elementari siano state già trascritte sul libro degli inventari.

Oltre i libri sopra descritti, hanno rilevanza e obbligatorietà i registri richiesti per la gestione IVA (acquisti in sospensione, fatture emesse, fatture in sospensione, corrispettivi), nonché il libro matricola e il libro paga, insieme agli altri libri prescritti dalla normativa sul lavoro.

Tutte le scritture sopra menzionate vengono di norma regolarmente prodotte dai sistemi informatici in dotazione a ciascuna Azienda sanitaria, su standards e impostazioni grafiche che, seppur differenziati da azienda ad azienda, riassumono le caratteristiche richieste dalla normativa civilistica e fiscale

vigente; è comunque necessario arrivare, in un momento successivo, anche alla verifica dei sistemi informatici contabili esistenti a livello locale, al fine di garantire i requisiti minimi di conoscenza e di regolarità prescritti dal sistema informativo regionale.

Nell'ambito delle diverse scritture contabili che le Aziende Sanitarie producono quali strumenti operativi e di controllo, un discorso a parte merita la predisposizione e l'adozione del piano dei conti aziendale. La presente direttiva non obbliga le Aziende Sanitarie all'adozione di un piano dei conti regionale, in quanto si presume che ciascuna azienda debba dotarsi di un proprio piano dei conti, autonomamente ed in base alle peculiari esigenze locali; si evidenzia comunque che le Aziende sanitarie sono tenute a fornire tutte le informazioni richieste dai flussi informativi regionali e nazionali, adeguando tempestivamente il proprio piano dei conti alle esigenze che verranno prospettate nel tempo.

Si ricorda che nell'ambito del piano dei conti aziendale dovrà essere assicurata la contabilità separata delle voci relative alle attività commerciali e all'attività libero-professionale, al fine di poter dimostrare in qualsiasi momento, tramite appositi rendiconti, il rispetto del conseguimento dell'utile nell'esercizio delle suddette gestioni.

Infine si rappresenta il ruolo di assoluta rilevanza nell'ambito delle scritture contabili aziendali degli ordini, effettuati attraverso le rispettive procedure informatiche normalmente in dotazione, per l'acquisizione di beni, per l'esecuzione di lavori, di servizi e prestazioni da parte di fornitori e professionisti.

Tali scritture, pur non producendo effetti diretti con imputazione di costi nella contabilità generale, manifestano concretamente all'esterno la volontà dell'Azienda di contrarre un'obbligazione, determinandone l'effettivo costo. Per questi motivi l'ordine emesso, sempre che non venga assolta l'obbligazione della controparte, anticipa e determina il costo da contabilizzare. La contabilizzazione degli ordini consente pertanto di monitorizzare con maggiore tempestività i costi e l'andamento gestionale dell'Azienda, favorendo gli interventi correttivi più idonei. Si evidenzia l'importanza, in particolar modo a fine esercizio, di annullare gli ordini inevasi, rimettendoli eventualmente nell'anno successivo, al fine di poter determinare con esattezza l'ammontare dei costi dell'esercizio e l'entità delle fatture da ricevere.

## **6) I REGOLAMENTI DI CONTABILITÀ:**

Le Aziende sanitarie, al fine di assicurare la massima trasparenza nella propria attività di gestione, devono adottare un insieme di norme interne che stabiliscano le procedure e le modalità con cui vengono condotti i processi amministrativi ed effettuate le scritture contabili. Tali norme che generalmente assumono la forma regolamentare, nell'ambito della contabilità sono:

Regolamento di contabilità generale, che disciplina la gestione del patrimonio dell'Azienda, gli strumenti di programmazione e di amministrazione e la tenuta della contabilità generale; esso stabilisce un insieme di procedure e modalità in ordine alla formazione dei bilanci, indicando un sistema di scritture contabili e di verifiche finalizzate a garantire il buon andamento dell'attività gestionale.

Regolamento dell'attività libero-professionale, che disciplina le modalità con cui deve essere avviata e svolta l'attività libero-professionale da parte del personale sanitario individualmente ed in equipe; in esso devono essere contenute le ripartizioni dei proventi derivanti da ciascuna attività sanitaria e gli obblighi fiscali connessi all'esercizio di tale attività.

Regolamento degli acquisti effettuati in economia ed a mezzo cassa economale, che disciplina le modalità, i limiti e le procedure con i quali possono essere effettuate spese ed opere in economia o a mezzo cassa economale, nonché le modalità con le quali dette operazioni effettuate devono essere registrate in contabilità generale.

Regolamento dell'attività di riscossione delle casse aziendali, che individua e disciplina i punti cassa dell'Azienda sanitaria, abilitati alla riscossione dei diversi proventi versati dai singoli utenti, nonché i responsabili di cassa, i doveri connessi all'esercizio di tale attività, gli obblighi relativi alla tenuta e alla registrazione dei libri contabili e le modalità di versamento degli introiti.

Regolamento relativo ai rapporti con l'Istituto Cassiere, che disciplina i rapporti tra l'Azienda sanitaria e l'Istituto Cassiere, in base alle convenzioni stipulate; esso contiene le modalità e le procedure di autorizzazione degli ordinativi di pagamento e di incasso, della loro trasmissione all'Istituto Cassiere, della corretta tenuta del registro di cassa con le relative concordanze con lo stesso Cassiere, dei doveri relativi alla tenuta dei conti correnti dell'Azienda e alla comunicazione delle operazioni in essi registrate, delle modalità sulla presentazione del rendiconto annuale di cassa da parte dell'Istituto Cassiere. Per quanto riguarda in particolare il rendiconto dell'Istituto Cassiere, si evidenzia che lo stesso consiste nell'elencazione di tutti gli incassi e di tutti i pagamenti effettuati e che si deve chiudere con la situazione di cassa al 31 dicembre dell'anno di competenza.

I predetti regolamenti devono essere adottati dal Direttore Generale e non sono atti soggetti a controllo. Si rende comunque opportuno, preliminarmente alla loro adozione, l'individuazione di taluni principi ed, eventualmente, di schemi predisposti di intesa tra le Aziende sanitarie, anche a seguito di incontri specifici promossi dagli Assessorati regionali Sanità e Bilancio e Finanze, al fine di armonizzare sempre più gli assetti organizzativi aziendali di interesse regionale. Per quanto riguarda in particolare le convenzioni con gli Istituti Cassieri, si rende opportuno che le stesse vengano trasmesse agli Assessorati sopra indicati, al fine di poter valutare le condizioni in atto praticate dai rispettivi istituti bancari, relativamente all'ammontare delle anticipazioni di cassa e ai tassi di interesse.

## IL REGIME DEI CONTROLLI

L'attività delle Aziende Sanitarie è ordinariamente sottoposta ad un regime di controlli da parte dell'organo tutorio (Assessorato Regionale Sanità) su determinati atti amministrativi, in base alle prescrizioni normative regionali, e di controlli demandati a determinati organi dell'Azienda (Collegio Sindacale) su singoli atti amministrativi e sull'attività gestionale.

### **1) I CONTROLLI DELLA REGIONE SICILIANA:**

I controlli esterni sugli atti amministrativi per le Aziende Sanitarie Pubbliche sono stati normati dalla Regione Siciliana con l'art. 53 della L.R. 03/11/1993 n. 30; in base al suddetto articolo *gli atti di cui all'art. 4, comma 8 della legge n. 412 del 1991, adottati dalle aziende ospedaliere e dalle aziende unità sanitarie locali sono trasmessi entro quindici giorni dall'adozione all'Assessorato regionale per la sanità che li esamina e decide entro quaranta giorni dal ricevimento. Il termine per l'esercizio di controllo può essere interrotto per una sola volta se, entro venti giorni dal ricevimento dell'atto, l'Assessorato regionale della sanità richiede all'ente deliberante chiarimenti o elementi integrativi di giudizio. La richiesta di chiarimenti o di elementi di giudizio sospende l'efficacia degli atti.*

Successivamente l'art. 28, comma 5 della L.R. 26/03/2002 n.2 ha stabilito che *gli atti da sottoporre al controllo dell'Assessorato regionale per la sanità sono: gli atti di bilancio, l'atto aziendale, il piano attuativo, il programma di attività, le piante organiche complessive, deliberati da ciascuna azienda e/o ente sanitario, fatto salvo il parere dell'assessorato regionale del bilancio e delle finanze di cui all'art. 32 della legge regionale 7 marzo 1997 n. 6 e successive modifiche e integrazioni.*

Si ricorda che l'art. 32, comma 1, della L.R. 6/97, come sostituito dall'art. 20 della L.R. 2/02, prevede che *i bilanci di previsione, le variazioni di bilancio, i bilanci consuntivi e i regolamenti di enti, aziende e istituti regionali devono essere trasmessi dagli organi di tutela e vigilanza, prima dell'approvazione, all'Assessorato regionale del bilancio e delle finanze per l'acquisizione del parere che deve essere espresso entro trenta giorni dalla data di ricevimento. Trascorso tale termine il parere si intende reso favorevolmente. Resta fermo l'obbligo per l'Assessorato di concludere l'iter istruttorio del parere. In caso di osservazioni, richieste di chiarimenti o nuovi elementi di giudizio, integrazioni di documentazione acquisibili anche attraverso visite ispettive, che possono essere effettuate una sola volta, il termine è ridotto a dieci giorni che decorrono dalla data di ricevimento della risposta da parte degli enti, delle aziende e degli istituti regionali.*

Infine gli articoli 51 e 53 della L.R. 28/12/2004, n. 17 integrano e modificano la precedente normativa nei seguenti punti.

Integrazione all'art.28 della L.R. 2/02, con l'aggiunta del comma 5 bis i bilanci di esercizio, adottati dalle aziende sanitarie entro il 30 aprile di ogni anno, devono essere trasmessi, corredati del parere del collegio sindacale, all'Assessorato regionale della sanità, entro il 31 maggio di ogni anno.

Modifica dell'art. 32, comma 1 della L.R. 6/97, con sostituzione delle parole entro trenta giorni con le parole entro quarantacinque giorni e sostituzione delle parole concludere l'iter istruttorio del parere con le parole presentare le proprie osservazioni.

Integrazione dell'art. 28, comma 5 della L.R. 26/03/2002, n. 2, con la precisazione che nelle more della piena attuazione della riforma dei controlli i dipartimenti regionali continuano ad esercitare l'attività di controllo sugli atti dei soggetti di cui al comma 1 sottoposti alla vigilanza e tutela con i poteri e secondo le modalità previste dalla normativa vigente e continuano ad attivare la procedura prevista dal



comma 1 dell'articolo 32 della legge regionale 7 marzo 1997, n. 6 e successive modifiche e integrazioni nei seguenti casi:

- a) *mancaza del parere favorevole espresso dal collegio dei revisori;*
- b) *su richiesta dell'organo di controllo interno sulla base di circostanziate motivazioni;*
- c) *su richiesta dell'organo tutorio.*

Aggiunta conclusiva del comma 16 “Sono abrogate tutte le norme in contrasto con il presente articolo.”.

In base alle diverse normative intervenute nel tempo e alle modifiche e integrazioni apportate dalle stesse all'impianto originario dei controlli sugli atti amministrativi delle Aziende sanitarie pubbliche, emerge che le leggi precedenti restano in vigore, semprechè non siano in contrasto con l'art. 53 della L.R. 28/12/2004, n. 17. Da ciò si può riassumere quanto segue:

1. Gli atti amministrativi delle Aziende sanitarie soggetti a controllo da parte dell'Assessorato regionale Sanità sono gli atti di bilancio, l'atto aziendale, il piano attuativo, il programma di attività, le piante organiche complessive.
2. I Bilanci di Esercizio, adottati dalle Aziende Sanitarie entro il 30 aprile di ogni anno, devono essere trasmessi, corredati del parere del Collegio Sindacale, all'Assessorato regionale Sanità, entro il 31 maggio di ogni anno. I termini indicati nella L.R. 17/04 sono da intendersi inderogabili, per cui la mancata adozione e trasmissione nei termini anzidetti determina l'inadempienza dell'Azienda e per l'Assessorato regionale Sanità la possibilità di intervento sostitutivo, con la nomina di un commissario ad acta per l'adozione del Bilancio. Inoltre il bilancio d'esercizio, così come tutti gli atti di cui al punto 1, sono incompleti, e pertanto irricevibili, nel caso in cui non vengano trasmessi corredati del necessario parere del Collegio Sindacale; la trasmissione dei Bilanci non corredati del parere obbligatorio del Collegio Sindacale non comporta decorrenza dei termini di controllo.
3. Gli atti di cui al punto precedente, corredati del parere obbligatorio del Collegio Sindacale e delle eventuali osservazioni (per gli atti programmatici e preventivi) della Conferenza dei Sindaci o del Sindaco del comune capoluogo della provincia (per le Aziende sanitarie Territoriali) e il Sindaco del comune (per le Aziende Ospedaliere), devono essere trasmessi all'Assessorato regionale Sanità, che li esamina e decide entro quaranta giorni dal ricevimento.
4. Fino all'emanazione di una nuova normativa sui controlli degli atti delle Aziende Sanitarie Pubbliche, il Dipartimento Fondo Sanitario Regionale continua ad esercitare l'attività di controllo sugli atti delle stesse Aziende, trasmettendo obbligatoriamente i bilanci preventivi e di esercizio all'Assessorato Regionale Bilancio e Finanze, per l'acquisizione del parere tecnico previsto dall' art. 32 della L.R. 6/97, e successive modifiche e integrazioni, soltanto nei seguenti casi:
  - a. *mancaza del parere favorevole espresso dal Collegio Sindacale;*
  - b. *su richiesta del Collegio Sindacale sulla base di circostanziate motivazioni;*
  - c. *su richiesta del Dipartimento Fondo Sanitario dell'Assessorato Regionale Sanità.*
5. Il termine per l'esercizio del controllo può essere interrotto per una sola volta se, entro venti giorni dal ricevimento dell'atto, l'Assessorato regionale Sanità richiede all'Azienda deliberante chiarimenti o elementi integrativi di giudizio. La richiesta di chiarimenti o di elementi integrativi di giudizio sospende l'efficacia degli atti. Parimenti la richiesta del parere tecnico all'Assessorato regionale Bilancio e Finanze sospende i termini per l'efficacia dell'atto per quarantacinque giorni dalla data di ricevimento, entro i quali lo stesso Assessorato deve esprimere il parere richiesto. Trascorso tale termine, il parere si intende favorevolmente reso,

fermo restando l'obbligo dell'Assessorato regionale Bilancio e Finanze di presentare le proprie osservazioni. In caso di osservazioni, richieste di chiarimenti o nuovi elementi di giudizio, integrazioni di documentazione acquisibili anche attraverso visite ispettive, che possono essere effettuate una sola volta, il termine è ridotto a dieci giorni che decorrono dalla data di ricevimento della risposta da parte delle Aziende sanitarie.

6. Il parere dell'Assessorato regionale Bilancio e Finanze, nei casi in cui è richiesto, è preventivo e obbligatorio; esso accerta la conformità degli atti alle norme di contabilità e valuta le relazioni di cui al comma 2 dell'art. 17 della legge regionale 17 marzo 2000, n. 8 e successive modifiche ed integrazioni. Detto parere può essere sottoposto a condizioni, il cui rispetto viene verificato dall'Assessorato regionale Sanità, cui compete l'approvazione in via amministrativa degli atti.
7. Le Aziende Sanitarie Policlinici dovranno rispettare i termini previsti dalla normativa e dalla presente direttiva, relativamente all'adozione dei piani di programma e dei bilanci, che saranno trasmessi in via prioritaria e negli stessi termini sopra indicati, alle rispettive Università degli Studi, dandone contestuale comunicazione all'Assessorato regionale Sanità. Le Università, in base a quanto previsto dall'art. 9, comma 4 dei protocolli di intesa stipulati dalla Regione siciliana e dalle stesse Università (decreto dell'Assessorato regionale Sanità del 10/12/2003), esprimeranno il proprio parere entro sessanta giorni dalla trasmissione; il parere non espresso entro tale termine si intende favorevolmente reso. Trascorsi i sessanta giorni, le Aziende Sanitarie Policlinici trasmetteranno per l'approvazione, entro e non oltre gli ulteriori cinque giorni, gli atti sottoposti a controllo all'Assessorato Regionale Sanità, corredati del parere espresso dall'Università degli Studi.

## **2) I CONTROLLI DEI COLLEGI SINDACALI:**

Il controllo sull'attività gestionale delle Aziende Sanitarie è affidato istituzionalmente al Collegio Sindacale che esercita le proprie funzioni per quanto previsto dall'art. 3 ter, comma 1 e 2 del D.Lgs. 30/12/1992, n. 502 e successive modifiche, ed in particolare:

- a) verifica l'amministrazione dell'azienda sotto il profilo economico;
- b) vigila sull'osservanza della legge;
- c) accerta la regolare tenuta della contabilità e la conformità del bilancio alle risultanze dei libri e delle scritture contabili, ed effettua periodicamente verifiche di cassa;
- d) riferisce periodicamente alla Regione, anche su richiesta di quest'ultima, sui risultati del riscontro eseguito, denunciando immediatamente i fatti se vi è fondato sospetto di gravi irregolarità; trasmette con cadenza semestrale, una propria relazione sull'andamento dell'attività dell'unità sanitaria locale o dell'azienda ospedaliera rispettivamente alla Conferenza dei sindaci o al sindaco del comune capoluogo della provincia dove è situata l'Azienda stessa;
- e) i componenti del collegio sindacale possono procedere ad atti di ispezione e controllo, anche individualmente.

Per quanto previsto ed in applicazione della normativa sopra indicata, l'Assessorato regionale Sanità, con nota n. 9352 del 03/10/2003, ha emanato apposite istruzioni sulle modalità di intervento e di controllo da parte dei Collegi Sindacali, alla quale interamente si fa riferimento con la presente direttiva.

In atto si evidenzia che non tutti i Collegi Sindacali si sono attivati per l'espletamento pieno dell'attività di controllo delle Aziende Sanitarie, con la conseguenza che, in questi casi, viene a mancare la funzione propulsiva del suddetto organo nei confronti della Regione.

Si ricorda al riguardo, quanto già precisato sia con la citata nota n. 9352/03, sia con le precedenti circolari n. 799 del 30/03/1995, n. 845 del 27/12/1995 e n. 898 del 10/10/ 1996, relativamente all'obbligo da parte dei Collegi di evidenziare nei modi previsti dalle norme vigenti le irregolarità riscontrate, e ciò anche per non incorrere nelle responsabilità derivanti dal mancato esercizio del proprio potere di controllo, se non addirittura, nelle responsabilità personali e solidali con l'autore del danno.

Si rappresenta che i Collegi Sindacali devono immancabilmente esprimersi al momento della formulazione del proprio parere sui bilanci, evidenziando in maniera inequivocabile la propria posizione favorevole o contraria sui medesimi atti; tali pareri dovranno essere espressi anche relativamente ai flussi economici ministeriali e regionali che le aziende sono tenute a trasmettere periodicamente.

Il reiterato mancato esercizio di controllo sull'attività di gestione dell'azienda e/o la non manifesta espressione del parere richiesto sugli atti sottoposti a controllo, potranno determinare da parte dell'Assessorato regionale Sanità l'attivazione della procedura di sostituzione dei componenti nei confronti dei rispettivi enti rappresentati.

In allegato, vengono trasmessi gli schemi di relazione ai Bilanci Annuali Preventivi e di Esercizio, esitati dal Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti, affinché i Collegi Sindacali si attengano per quanto possibile agli stessi, in sede di esame dei medesimi bilanci.

## I FLUSSI INFORMATIVI

I flussi informativi forniscono una serie di dati necessari per la conoscenza dell'andamento gestionale sia dell'Azienda sia dell'intero settore, non solo per i soggetti esterni destinatari dell'informazione, ma anche per gli stessi operatori, i quali hanno a disposizione utili elementi per individuare eventuali situazioni anomale o errori informativi e intervenire tempestivamente con idonee misure correttive.

Nel sistema di contabilità generale i flussi informativi possono avere funzione solo conoscitiva, come quelli ministeriali e regionali, o possono anche determinare effetti sul riconoscimento di ricavi o costi aggiuntivi nei confronti delle Aziende sanitarie.

### **1) I FLUSSI SULLA GESTIONE AZIENDALE:**

Rientrano in questa tipologia di flussi, quelli elaborati e richiesti dal Ministero della Salute. Lo schema e le modalità dei flussi ministeriali sono quelli già in uso all'interno del sistema informativo nazionale; è tuttavia in corso da parte del Ministero della Salute e la conferenza Stato-Regioni un riesame dei modelli ministeriali SP, CE, CP e LA, al fine di poter ottenere dalle Aziende Sanitarie Pubbliche informazioni più dettagliate e sulla base di criteri per alcune voci differenti rispetto agli attuali.

Fino alla definizione dei nuovi modelli le Aziende sanitarie sono comunque tenute alla trasmissione puntuale dei flussi vigenti.

Peraltro anche questi flussi verranno quanto prima rivisitati, al fine di non duplicare richieste informative alle Aziende sanitarie sulla situazione gestionale economico-finanziaria.

#### Modello SP:

E' il riepilogativo dei dati contenuti nello Stato Patrimoniale del Bilancio di Esercizio, per cui deve essere redatto soltanto a consuntivo e deve esserci perfetta corrispondenza tra essi, sia per le risultanze complessive, sia per le singole voci movimentate; una copia del suddetto modello deve essere allegata al bilancio stesso, al momento della trasmissione. Per i criteri da seguire per la sua redazione, si rimanda oltre alle note informative allegate al medesimo modello, anche ai criteri di classificazione e interpretativi allegati alla presente direttiva.

#### Modello CE:

E' il riepilogativo dei dati contenuti nel Conto Economico del Bilancio Annuale Preventivo per il modello che deve essere trasmesso a preventivo, entro il 16 febbraio di ogni anno ed allegato allo stesso bilancio; il modello CE dovrà essere redatto anche a consuntivo e, in questo caso, dovrà essere assicurata come per il modello SP la perfetta corrispondenza con il conto economico del Bilancio di Esercizio (anch'esso deve essere trasmesso in copia insieme al Bilancio di Esercizio). Oltre la funzione di consentire al Ministero della Salute, attraverso la lettura dei due modelli, di conoscere e confrontare i dati delle previsioni con quelli conclusivi dell'esercizio, il mod. CE svolge l'importantissima funzione di permettere l'esame nel corso dell'esercizio, trimestralmente, dell'andamento gestionale aziendale.

La compilazione e la trasmissione dei modelli CE trimestrali (devono essere inviati per via telematica entro e non oltre il mese successivo al trimestre di competenza) deve essere effettuata seguendo scrupolosamente il criterio della competenza, conteggiando a tal fine tutti i ricavi ed i costi che, pur ancora non contabilizzati in contabilità generale, possono essere desunti da altri riscontri obiettivi; per i ricavi relativi al FSN e al FSR dall'entità dello stesso espresso in dodicesimi (anche se le quote non sono state incassate); per gli altri ricavi da introiti avvenuti o da documenti che attestino il credito esistente; per i costi dalla contabilità degli ordini (acquisti, lavori, servizi, oneri diversi), dalla contabilità degli stipendi, integrata dai costi ancora non sostenuti, ma di competenza del periodo (emolumenti accessori e di risultato) e, infine, dai documenti che attestino il debito esistente. Si evidenzia in questa sede che in passato si è riscontrato da parte di diverse Aziende una compilazione non aderente alla effettiva situazione gestionale, con la conseguenza di aver registrato nel corso dell'anno e, soprattutto a fine esercizio, una situazione ben diversa da quella poi risultata dai bilanci di esercizio.

#### Modello CP:

Riporta le voci di costo dei presidi ospedalieri gestiti direttamente dalle Aziende sanitarie territoriali; per le modalità di compilazione si rimanda a quanto già evidenziato per il modello CE, mentre la trasmissione dello stesso dovrà avvenire a consuntivo, unitamente alla redazione del Bilancio di Esercizio.

#### Modello LA:

Riporta le macrovoci dei costi delle Aziende Sanitarie, secondo i livelli di assistenza previsti dal Piano Sanitario Nazionale 1998/2000; la rilevazione va effettuata a consuntivo entro il 31 maggio dell'anno successivo rispetto a quello di riferimento, con valori desunti dalla contabilità generale e/o analitica.

#### Modelli flussi regionali:

I modelli dei flussi in atto predisposti da parte degli Assessorati regionali Sanità e Bilancio e Finanze, così come stabilito dall'art. 27 della L.R. 4/03, assolvono la funzione di informazione su diversi aspetti della gestione delle Aziende sanitarie; essi sono richiesti con cadenza trimestrale, al fine di poter fornire in tempo reale un quadro aggiornato e rappresentativo della realtà sanitaria di ciascuna azienda e, più in generale, di quella regionale e consentire interventi finanziari correttivi adeguati all'interno del sistema sanitario regionale. I suddetti flussi sono predisposti su un apposito file e devono essere trasmessi entro e non oltre il mese successivo al trimestre di riferimento. Le informazioni richieste riguardano sia la situazione economica dell'Azienda (dati richiesti sullo schema di un piano dei conti regionale e sullo schema di bilancio, con informazioni relative allo Stato Patrimoniale e al Conto Economico su entrambi i livelli), sia l'attività sanitaria, sia informazioni di diversa natura. I suddetti flussi verranno integrati quanto prima con quelli ministeriali, al fine di non sovrapporre differenti richieste nei confronti delle Aziende Sanitarie per flussi informativi aventi funzioni analoghe, che rendono complessa la realizzazione di un sistema informativo regionale integrato con quello nazionale.

I flussi sopra indicati, ed in particolare quello relativo al modello CE trimestrale, rappresentano l'andamento della situazione gestionale aziendale nelle varie fasi dell'esercizio e, conseguentemente,

sono utili strumenti di conoscenza e di supporto per interventi correttivi da parte dei Direttori Generali delle Aziende Sanitarie; ciò sempre che i flussi stessi raffigurino correttamente e in maniera aggiornata la realtà di ciascuna Azienda.

Si evidenzia poi che, a seguito delle disposizioni dell'art. 1, comma 173 e seguenti della Legge 30/12/2004, n. 311 (legge finanziaria) e degli accordi in via di definizione tra le Regioni e i Ministeri della Salute e dell'Economia, i suddetti flussi costituiscono un adempimento per la determinazione e l'accesso al finanziamento nazionale da parte delle stesse Regioni.

Stante quanto sopra, si rende necessario, al fine di rispettare durante l'esercizio l'equilibrio economico complessivo regionale e delle singole aziende, nonché di non incorrere negli inadempimenti previsti dall'intesa raggiunta in sede di Conferenza Stato-Regioni, di stabilire un nuovo processo, che preveda, prima dell'inserimento dei dati nel SIS da parte delle aziende, la verifica dei modelli CE, unitamente ai funzionari dell'Assessorato regionale Sanità.

Pertanto i suddetti modelli dovranno essere oggetto di verifica da parte dell'Assessorato regionale Sanità 15 giorni prima della scadenza di trasmissione sopra riportata; in una prima fase sperimentale, che interesserà comunque tutto l'esercizio 2005, tale verifica verrà effettuata alla presenza dei funzionari delle aziende estensori del modello CE, al fine di poter determinare una corretta e uniforme metodologia applicativa.

## **2) I FLUSSI SULLA MOBILITÀ SANITARIA:**

I flussi sulla mobilità sanitaria svolgono la funzione di fornire all'Assessorato regionale Sanità tutti gli elementi necessari per le assegnazioni aggiuntive di risorse economiche alle Aziende sanitarie Territoriali e Ospedaliere, per i costi sostenuti dalle stesse relativamente ad attività svolte su funzioni attribuite istituzionalmente alle Aziende sanitarie Territoriali di competenza o per prestazioni specialistiche effettuate nei confronti di ricoverati di altre Aziende sanitarie Ospedaliere.

Tali assegnazioni, tuttavia, non comportano un costo suppletivo per il S.S.N., in quanto le risorse necessarie vengono detratte dall'originario finanziamento attribuito alle Aziende sanitarie in favore delle quali è avvenuta la prestazione. Poiché i suddetti flussi operano in regime di compensazione dei costi dell'anno tra diverse aziende, si rende necessario operare con tempestività la mobilità delle risorse, al fine di non alterare il risultato di esercizio di ciascuna azienda.

Con la presente direttiva, pertanto, si forniscono alle Aziende sanitarie talune precisazioni sui criteri della mobilità sanitaria già regolamentata con il Decreto dell'Assessorato regionale Sanità 7 maggio 2002, ma, soprattutto, si vuole stabilire un meccanismo informativo che possa mettere in condizione tutti i soggetti interessati alla suddetta mobilità di operare le dovute rettifiche entro la chiusura dell'esercizio sulle rispettive contabilità (entro il termine dell'adozione del Bilancio di Esercizio).

A tal fine i termini di trasmissione previsti con il citato decreto assessoriale 7 maggio 2002 e successive modifiche e integrazioni, vengono rettificati secondo quanto previsto con la presente direttiva. In particolare le valorizzazioni di tutti i flussi che interessano la mobilità sanitaria devono essere trasmessi, con cadenza trimestrale e a mezzo dell'apposito tracciato, entro il mese successivo a quello di competenza. I dati del quarto trimestre, riepilogativi di tutto l'esercizio, non devono pervenire oltre il 16 febbraio; ciò al fine di consentire all'Assessorato regionale Sanità di effettuare i dovuti controlli e trasmettere i dati validati alle rispettive aziende entro il mese di marzo per la

contabilizzazione e l'imputazione dei ricavi o dei costi sul Bilancio di Esercizio. I termini per le suddette comunicazioni sono da intendersi inderogabili.

Per quanto riguarda i flussi relativi alla mobilità infraregionale restano validi i termini in atto vigenti, per cui le compensazioni da essi derivanti verranno trattate dalle Aziende sanitarie quali sopravvenienze.

I flussi che interessano la mobilità sanitaria sono:

- I flussi sull'attività di ricovero ordinario e in D.H. (File A).
- I flussi sull'attività di Medicina Generale (File B).
- I flussi sulla valorizzazione dell'attività ambulatoriale (File C): le suddette prestazioni vanno valorizzate in base al tariffario regionale al netto dei tickets.
- I flussi relativi all'attività farmaceutica (File D).
- I flussi relativi alle cure termali (File E).
- I flussi relativi ai costi sostenuti per i farmaci a somministrazione diretta rimborsabili (File F): occorre preliminarmente precisare che alla categoria in esame appartengono tutti i farmaci per utilizzo domiciliare, compresi nel decreto del Ministero della Salute 5/11/1996 e nell'allegato 2 del D.M. 14/07/1999; pertanto non rientrano tra i farmaci a rimborso quelli con la sigla H e antitumorali, erogati in regime di ricovero o D.H. Per quanto riguarda i farmaci antitumorali erogati in D.H., si rimanda a quanto previsto successivamente.
- I flussi relativi all'attività di Specialistica Convenzionata Esterna (File M): rappresentano le valorizzazioni trasmesse dagli specialisti convenzionati.
- I flussi relativi al consumo di prodotti, ausili e presidi.
- I flussi relativi all'attività di Specialistica Convenzionata Esterna (File S): rappresentano le valorizzazioni trasmesse dalle Aziende sanitarie Territoriali.
- I flussi relativi alle prestazioni sanitarie erogate in favore di pazienti ricoverati in altre strutture sanitarie (File Z).

Oltre i suddetti flussi già informatizzati, ne verranno quanto prima attivati ulteriori, quali quelli relativi alle attività delle RSA e delle CTA, della cura degli ammalati di Alzheimer, della valorizzazione della cessione di sangue, nonché dei trattamenti del sangue (NAT).

Taluni flussi informativi non incidono sulla mobilità regionale tra diverse Aziende sanitarie, ma possono dare luogo a finanziamenti aggiuntivi da parte dell'Assessorato regionale Sanità rispetto a quelli riconosciuti per l'ordinaria attività di ricovero ed ambulatoriale. Per il riconoscimento di tali finanziamenti si richiede comunque alle Aziende sanitarie il rispetto delle disposizioni di cui al Decreto dell'Assessorato regionale Sanità 7 maggio 2002, così come integrate dalla presente direttiva. Al riguardo si evidenziano i seguenti flussi.

I flussi relativi ai costi sostenuti per i farmaci antitumorali ed emoderivati a somministrazione diretta (che convenzionalmente prenderanno la denominazione di flussi File T): rientrano in questa casistica i farmaci antitumorali erogati in regime di D.H. Il costo sostenuto per l'acquisto dei suddetti farmaci, che è di per sé superiore al ricavo del relativo DRG, può essere remunerato aggiuntivamente, così come previsto dal Decreto dell'Assessorato regionale Sanità del 6 giugno 2003. L'importo complessivo dei costi sostenuti a tale titolo, concorre alla formazione del finanziamento del FSN riconosciuto annualmente alle Aziende sanitarie. La trasmissione delle informazioni relative ai suddetti costi, a decorrere dal presente esercizio, dovrà avvenire trimestralmente, con il medesimo tracciato previsto per lo invio dei dati relativi ai farmaci a rimborso. I termini di trasmissione sono quelli già indicati a proposito dei flussi File F.

I flussi relativi all'attività di trasporti con ambulanza ed elisoccorso (File G): non sono ancora attivati; per la loro applicazione verranno emanate specifiche direttive successivamente.

Si evidenzia che tutti i flussi di cui al presente punto, anche se in atto non informatizzati, sono oggetto di mobilità o di finanziamento specifico regionale, per cui è fatto assoluto divieto alle Aziende sanitarie "creditrici" di procedere all'emissione di fatture nei confronti di quelle "debitrici", e ciò anche per evitare eventuali contenziosi sul riconoscimento ed il pagamento delle prestazioni effettuate.

Per eventuali attività erogate, che non fossero ricomprese tra quelle sopra menzionate, le Aziende sanitarie, a far data dall'1/1/2005, ne dovranno dare comunicazione entro 15 giorni dall'effettuazione dell'attività stessa all'Assessorato regionale Sanità, il quale, riconosciuta la fondatezza del credito vantato, opererà le rispettive compensazioni nell'esercizio di competenza e stabilirà la metodologia di trasmissione delle predette attività per il futuro.

Analogo indirizzo deve essere assunto per tutte le prestazioni sanitarie non incluse nel nomenclatore del tariffario regionale; in tal caso le Aziende sanitarie dovranno far pervenire, sempre entro 15 giorni dall'effettuazione della stessa, la denominazione della prestazione resa e il costo suggerito all'Assessorato regionale Sanità, il quale provvederà all'inserimento della stessa nel tariffario regionale, dopo avere valutato la congruità della tariffa proposta.

Per quanto riguarda il pregresso, si richiede di conoscere gli eventuali crediti vantati dalle Aziende sanitarie non regolarizzati e le tipologie di prestazioni effettuate.

### **3) I FLUSSI FINANZIARI:**

La gestione delle Aziende sanitarie deve tendere alla ricerca di un equilibrio reddituale, patrimoniale e finanziario.

Questo si realizza se:

- I ricavi sono superiori o uguali ai costi,
- Gli investimenti sono correlati alle fonti di finanziamento,
- I flussi monetari in entrata sono superiori o uguali ai flussi monetari in uscita.

Pertanto occorre accertare l'esistenza di tre livelli di equilibrio, attraverso l'osservazione delle modificazioni avvenute nel tempo. Poiché i tradizionali prospetti di bilancio, relativi allo Stato Patrimoniale ed al Conto Economico non sono in grado di soddisfare completamente le esigenze sopra menzionate, occorre integrare i dati del bilancio con un nuovo prospetto che consenta di rappresentare le variazioni avvenute nella struttura finanziaria e monetaria durante l'esercizio. Questo prospetto viene denominato rendiconto finanziario.

Il **rendiconto finanziario** rileva le variazioni che si sono verificate in un determinato periodo di tempo, riferite a due situazioni patrimoniali consecutive. Le differenze accertate tra le classi di valori omogenei degli stati patrimoniali presi a riferimento assumono il termine di **flussi finanziari**.

L'analisi dei flussi trova impiego sia nel controllo della gestione passata sia nella programmazione della gestione futura. Per quanto attiene alla gestione passata, l'analisi dei flussi fornisce elementi per la valutazione delle scelte finanziarie prodotte nel periodo; se utilizzata ai fini di una programmazione della gestione futura, l'analisi dei flussi finanziari è uno strumento per l'individuazione dei fabbisogni



finanziari conseguenti alle politiche di sviluppo dell'attività aziendale e la formulazione di ipotesi relative alla loro copertura.

Per poter effettuare l'analisi dei flussi finanziari, con riferimento alle specifiche finalità aziendali, possono essere adottati diversi schemi di rendiconti finanziari. In atto è allo studio della Conferenza Stato–Regioni la predisposizione di un modello sui flussi finanziari (modello RF) unico per tutte le Aziende sanitarie del SSN; fino all'introduzione dello schema tipo da parte del Ministero della Salute, verrà adottato a livello regionale il rendiconto finanziario da prodursi a consuntivo, inserito nello schema di Nota Integrativa.

Le Aziende Sanitarie, inoltre, dovranno trasmettere, unitamente ai flussi regionali, la situazione di cassa trimestrale, secondo le scadenze previste per il mod. CE, certificata dal Collegio Sindacale, dalla quale possa emergere la situazione delle liquidità disponibili o del livello di ricorso all'anticipazione di tesoreria.

## **CRITERI DI CLASSIFICAZIONE E VALUTAZIONE DELLE VOCI DI BILANCIO**

### **1) LA STRUTTURA DEL BILANCIO DI ESERCIZIO:**

Il bilancio di Esercizio delle Aziende sanitarie è composto da:

**Stato Patrimoniale** (attività e passività)

**Conto Economico** (costi e ricavi)

**Nota integrativa** (contiene informazioni obbligatorie previste dalla legge e informazioni aggiuntive la cui esposizione è consigliata dai principi contabili).

Tali documenti costituiscono, secondo quanto disposto dalla IV direttiva europea, un tutto inscindibile: la mancanza di uno di questi documenti, oppure un difetto di chiarezza o nella rappresentazione veritiera e corretta in uno solo di questi documenti comportano la nullità del bilancio nel suo complesso.

Altri documenti, quali la relazione del Direttore Generale e la relazione del Collegio Sindacale, seppure obbligatori, non sono parti del Bilancio di Esercizio, ma allegati dello stesso.

Per una migliore informativa e per consentire analisi comparate e di settore, le aziende devono allegare agli schemi di bilancio sopra indicati i dati del bilancio riaggregati secondo gli schemi dei modelli CE ed SP trasmessi periodicamente al Ministero dell'Economia e alla Regione Siciliana: anche detti modelli devono riportare l'ulteriore colonna contenente per ciascuna voce il corrispondente importo del bilancio dell'esercizio precedente.

Lo Stato Patrimoniale ed il Conto Economico devono essere predisposti secondo i rispettivi schemi approvati con il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 11 febbraio 2002, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 63 del 15 marzo 2002.

Tali schemi non possono essere derogati dalle aziende sanitarie; mentre la Nota Integrativa può essere ampliata per assolvere alla sua specifica funzione informativa, anzi ogni ampliamento rispetto alle specifiche previsioni normative è doveroso qualora la chiarezza dell'informativa generale del bilancio lo richieda.

Anche se la contabilità viene tenuta in centesimi di euro, il bilancio deve essere redatto soltanto in unità di euro, senza cifre decimali. La Nota integrativa deve essere espressa in migliaia di euro.

Lo Stato Patrimoniale è composto dalle due sezioni **Attivo** e **Passivo** e, in ossequio al D.M. 11/2/2002, viene esposto secondo uno schema detto a sezioni sovrapposte, nel quale la sezione dell'Attivo precede la sezione del Passivo.

ATTIVO	PASSIVO
<p>L'<b>attivo</b> si divide in:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Immobilizzazioni</b> la cui durata di utilizzo o la data di realizzo sono superiori ad un anno (es. immobilizzazioni immateriali e materiali, immobilizzazioni finanziarie)</li> <li>• <b>Attivo circolante</b> cioè liquide o destinate a tramutarsi in liquido entro il termine di un anno (es. rimanenze, crediti, disponibilità liquide)</li> <li>• <b>Ratei e risconti</b> (originano da fatti amministrativi (ricavi o costi) la cui competenza sia a cavallo di più esercizi e per i quali il momento della manifestazione numeraria non coincide con quello della competenza economica)</li> </ul> <hr/> <p><b>Conti d'ordine</b> mettono in rilievo quelle operazioni svolte dall'Azienda nei confronti di soggetti esterni, che non producono riflessi diretti sul patrimonio aziendale, né nel risultato economico.</p>	<p>Il <b>passivo</b> si divide in:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Patrimonio netto</b></li> <li>• <b>Fondi per rischi ed oneri</b></li> <li>• <b>Trattamento di fine rapporto</b></li> <li>• <b>Debiti</b></li> </ul> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Ratei e risconti</b></li> </ul> <hr/> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Conti d'ordine</b></li> </ul>

Il Conto Economico comprende COSTI e RICAVI e si articola in uno schema in forma scalare, in modo da evidenziare tre risultati differenziali, onde consentire l'immediata percezione dell'andamento economico della gestione e del risultato di esercizio.

COSTI E RICAVI
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Valore della produzione</b> (ricavi relativi all'attività sanitaria e non sanitaria)</li> <li>• <b>Costi della produzione</b> (costi sostenuti per la produzione)</li> </ul> <p>➤ <u>il primo (risultato della produzione)</u> viene determinato dalla differenza tra il "valore della produzione" ed il "costo della produzione"</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Proventi ed oneri finanziari</b> (ricavi e costi finanziari)</li> <li>• <b>Rettifiche di valore di attività finanziarie</b> (rivalutazioni e svalutazioni)</li> <li>• <b>Proventi ed oneri straordinari</b> (ricavi e costi straordinari)</li> </ul> <p>➤ <u>il secondo</u> viene determinato dalla somma algebrica del <b>risultato della produzione</b>, dei "proventi ed oneri finanziari", delle "rettifiche di valore delle attività finanziarie" e dei "proventi ed oneri straordinari", costituendo una sorta di <b>risultato di esercizio al lordo delle imposte</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Imposte e tasse di esercizio</b> (costi)</li> </ul> <p><u>il terzo</u> viene determinato sottraendo al secondo le "imposte e tasse"pagate, costituendo l'<b>utile o la perdita di esercizio</b>.</p>

Tali schemi sono da considerare rigidi: sono consentite esclusivamente le suddivisioni ed i raggruppamenti delle voci precedute dai numeri arabi, solo nei casi previsti dal comma secondo dell'art. 2423 ter del codice civile e con le modalità ivi prescritte; la Nota Integrativa oltre a rispettare le disposizioni all'uopo dettate dal medesimo comma secondo, deve anche esplicitare nella maniera più chiara possibile le motivazioni e gli effetti di dette modifiche della struttura degli schemi di bilancio.

Non sono consentite le aggiunte e gli adattamenti di voci, previsti dai commi terzo e quarto del citato art. 2423 ter del codice civile: le ulteriori esigenze di chiarezza del bilancio ivi considerate, devono essere soddisfatte attraverso apposite esplicitazioni nella Nota Integrativa.

In ossequio alle disposizioni del comma quinto dell'art. 2423 ter del codice civile e per consentire l'indispensabile informativa derivante dall'immediato confronto con l'esercizio precedente, gli schemi di bilancio devono prevedere anche l'apposita colonna che contenga gli importi relativi alle corrispondenti voci del bilancio dell'anno precedente.

## **2) I PRINCIPI DI REDAZIONE DEL BILANCIO**

Il bilancio deve fornire una rappresentazione veritiera e corretta sia della situazione patrimoniale e finanziaria dell'Azienda sia del risultato economico dell'esercizio. Se le informazioni richieste dalle norme di legge non sono sufficienti per fornire una rappresentazione veritiera e corretta è necessario fornire notizie aggiuntive che consentano al lettore del bilancio la comprensione della reale situazione aziendale. E' consentito quindi, in casi eccezionali, derogare alle norme di legge se dalla loro applicazione derivasse una rappresentazione diversa della reale situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico di esercizio. In tal caso è necessario esporre in Nota Integrativa le motivazioni che hanno indotto ad applicare la deroga e l'influenza che la stessa ha avuto sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico dell'esercizio.

Nella redazione del bilancio, secondo l'art. 2423 bis del cod. civ., devono essere osservati i seguenti principi:

- 1) la valutazione delle voci deve essere fatta secondo **prudenza** e nella prospettiva della **continuazione dell'attività**, nonché tenendo conto della funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo considerato;
- 2) si possono indicare esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio;
- 3) si deve tener conto dei proventi e degli oneri di **competenza** dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento;
- 4) si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo;
- 5) gli elementi eterogenei ricompresi nelle singole voci devono essere **valutati separatamente**;
- 6) i **criteri di valutazione non possono essere modificati** da un esercizio all'altro.

Deroghe al principio enunciato nel numero 6) del comma precedente sono consentite in casi eccezionali: la Nota Integrativa deve motivare la deroga e indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico.

I principi contabili generali applicati alle singole poste di sistema di bilancio cui devono informarsi le Aziende sono i seguenti:

- **Verità:** quadro fedele ed attendibile (verità oggettiva, credibilità soggettiva);
- **Chiarezza** (comprensibilità, intelligibilità, trasparenza, neutralità);
- **Correttezza:** rispetto di norme di redazione che consentono margini di discrezionalità;
- **Neutralità** (imparzialità);
- **Omogeneità.**
- **Prudenza:** rilevare gli utili realmente conseguiti e considerare rischi e perdite di competenza anche se conosciuti dopo la chiusura dell'esercizio;
- **Competenza economica** dell'esercizio;
- **Continuità** (costanza) di applicazione dei principi contabili ed in particolare dei criteri di valutazione.
- **Prospettiva di continuazione di impresa;**
- **Comparabilità.**(verificabilità dell'informazione);
- Valutazione separata degli elementi eterogenei compresi nelle singole voci;
- Divieto di compensi di partite;
- Significatività e rilevanza dei fatti economici ai fini della loro presentazione in bilancio;
- Prevalenza degli aspetti sostanziali su quelli formali;
- Conformità del complessivo procedimento di formazione del bilancio ai corretti principi contabili.
- **Eccezioni ai principi e ai postulati** - inestensibilità delle eccezioni: spiegazione ed evidenziazione degli effetti delle eccezioni in Nota Integrativa.
- **Neutralità:** Funzione informativa e utilità del bilancio d'esercizio per tutti i destinatari;
- **completezza** dell'informazione.

### **3) IL PRIMO IMPIANTO DELLA CONTABILITÀ ECONOMICA:**

L'introduzione della contabilità economica nelle Aziende sanitarie ha determinato un insieme di problemi di raccordo con il sistema contabile finanziario. Si riesaminano i percorsi per la determinazione dello Stato Patrimoniale in fase di primo impianto della contabilità di tipo economico; si evidenzia che il medesimo percorso dovrà essere seguito dalle Aziende sanitarie che non hanno applicato correttamente le presenti direttive in sede di costituzione dello Stato Patrimoniale iniziale e che dovranno quindi effettuare le necessarie rettifiche al momento dell'adozione del Bilancio d'Esercizio 2004.

Secondo la procedura prescritta, l'impianto della contabilità economico patrimoniale deve realizzare, senza eccezione alcuna, una soluzione di continuità dei valori nel passaggio dal sistema finanziario a quello economico patrimoniale: a ciò si deve pervenire attraverso la completa ricognizione di tutte le posizioni economiche e giuridiche di cui le aziende sono titolari, o che comunque devono essere rappresentate nel nuovo sistema contabile.

Una delle questioni da affrontare per determinare lo Stato Patrimoniale iniziale all'1/1/2002 consiste nel definire l'ammontare dei debiti e dei crediti dell'Azienda che hanno titolarità giuridica, richiamando l'attenzione sul fatto che alcune voci dello Stato Patrimoniale non trovano riscontro nelle rilevazioni esistenti nella contabilità finanziaria, con particolare riferimento alle immobilizzazioni, ai fondi di ammortamento e di accantonamento, ai ratei e risconti, alle rimanenze, alle fatture da emettere e alle fatture da ricevere, ai conti d'ordine; voci tipiche del sistema di contabilità economica.

La gestione dei residui (della contabilità finanziaria) nella fase di avvio della contabilità economica ha dovuto tenere conto del fatto che questi possono essere assimilati a debiti e crediti, purché correttamente gestiti. In particolare, i residui passivi vanno depurati degli impegni di spesa che non

hanno dato luogo all'emissione di ordini ovvero alla stipula di contratti. Inoltre talvolta accade che impegni di spesa o accertamenti di entrata, temporalmente antecedenti alla manifestazione finanziaria, risultino superiori rispettivamente all'effettivo pagamento o riscossione e l'Azienda non abbia ancora provveduto a rettificare la differenza; questa non rappresenta alcun debito o credito. Eliminate le poste improprie, l'analisi dei residui prosegue con la determinazione dei debiti e crediti per i quali è presente un documento originario esterno (fattura passiva) o interno (fattura attiva). Inoltre rimangono da determinare i debiti e i crediti con documento prodotto o ricevuto nell'esercizio successivo. Anche questa operazione trasforma i residui in "fatture da emettere" e "fatture da ricevere". Infine vengono rilevati gli altri debiti come ad esempio verso il personale dipendente, verso gli enti previdenziali ed assistenziali, verso l'erario.

Seguono le ulteriori fasi:

La rilevazione dei beni materiali e immateriali dell'Azienda attraverso la ricognizione e l'inventariazione degli stessi; la valutazione dei beni deve essere effettuata al costo storico di acquisto o di produzione; nell'ipotesi che quest'ultimo criterio non possa essere applicato per mancanza di documentazione, al prezzo attuale di mercato. Al fine di evitare che l'ammortamento delle immobilizzazioni materiali venga calcolato sull'intero valore accertato, senza tenere conto del periodo trascorso dall'epoca di acquisizione del bene a quello di adozione della nuova contabilità, sarà necessario decurtare il valore dei beni, precedentemente determinati della somma delle quote di ammortamento costituendo i relativi fondi.

- La rilevazione delle rimanenze sanitarie e non sanitarie.
- La ricognizione dei contributi in conto capitale al netto delle sterilizzazioni corrispondenti alle quote di ammortamento delle immobilizzazioni acquistate.
- La rilevazione dei fondi di accantonamento (fondi per rischi ed oneri).
- La rilevazione dei ratei e risconti attivi e passivi.

Dopo le rilevazioni sopra indicate viene determinato il **Fondo di dotazione**, che nasce dalla differenza tra le voci dell'attivo e del passivo patrimoniale. Il Fondo di dotazione viene determinato in sede di redazione della situazione patrimoniale iniziale dell'Azienda e non può subire variazioni nel corso della vita aziendale, a meno di variazioni formalmente riconosciute da parte dell'Assessorato regionale per la Sanità.

Si è riscontrato che talune Aziende, in mancanza di specifiche direttive al riguardo, hanno adottato sistemi differenti per l'esposizione contabile dei risultati d'amministrazione (avanzo o disavanzo) determinati con il Conto Consuntivo finanziario dell'esercizio 2001:

- Alcune Aziende hanno ricondotto il risultato d'amministrazione alla voce "Utili portati a nuovo": dette Aziende, nella misura in cui non sia stato già utilizzato, a seguito di specifica disposizione regionale, e qualora non risulti un Fondo di dotazione residuo negativo, creeranno apposita sottovoce nello schema di bilancio con l'indicazione dell'anno di formazione 2001, al fine dell'applicazione delle disposizioni dell'articolo 29 della L.R. 2/2002, come più avanti precisato;
- Altre Aziende hanno lasciato il risultato d'amministrazione ricompreso indistintamente nel Fondo di dotazione: dette Aziende, nella misura in cui non sia stato già utilizzato, a seguito di specifica disposizione regionale, e qualora non risulti un Fondo di dotazione residuo negativo, daranno in apposita sottovoce del Fondo di dotazione distinta indicazione

dell'“Avanzo/disavanzo 2001”, al fine dell'applicazione delle disposizioni dell'articolo 29 della L.R. 2/2002, come più avanti precisato.

Si deve trattare ora l'ipotesi sistematicamente ricorrente di beni che, al momento dell'impianto della contabilità economico patrimoniale, si trovavano già nel patrimonio dell'Azienda, essendo stati acquisiti con finanziamenti pubblici o privati specificamente destinati ad investimenti, o per donazione/successione.

Le Aziende procederanno a determinare, attraverso una puntuale disamina analitica, il valore di libro complessivo all'1/1/2004 di tutti i beni durevoli acquisiti prima dell'impianto della contabilità economico patrimoniale per successione o donazione o con specifici finanziamenti per investimenti, che siano ancora in produzione ed iscritti all'attivo con valori di libro significativi.

Le Aziende sanitarie possono procedere alla sterilizzazione degli ammortamenti afferenti i suddetti beni solo se e nella misura in cui il fondo di dotazione risulti positivo e capiente nell'ammontare rispetto ai valori dei suddetti beni ancora da ammortizzare.

In tal caso le aziende, prima di attivare la procedura di sterilizzazione degli ammortamenti afferente i beni in questione, devono effettuare lo storno dal fondo di dotazione alle altre voci del patrimonio netto che normalmente vengono utilizzate per la sterilizzazione stessa: “finanziamenti per investimenti” o “donazioni e lasciti vincolati ad investimenti”.

La procedura contabile da seguire prevede l'addebito del conto fondo di dotazione e l'accredito di ciascuna voce del patrimonio netto interessato; le scritture di sterilizzazione seguiranno le regole ordinarie.

Si sottolinea che a seguito dello storno qui previsto non può in nessun caso residuare un fondo di dotazione negativo.

Le Aziende sanitarie devono, inoltre, rappresentare il passaggio dal sistema di contabilità finanziaria (capitoli, categorie, titoli) a quello economico patrimoniale (piano dei conti) attraverso un **prospetto di raccordo**, evidenziando in modo dettagliato tale passaggio.

Per la valorizzazione delle voci patrimoniali che non hanno corrispondenza con quelle della contabilità finanziaria, si rimanda a quanto riportato ai paragrafi successivi.

Per quelle aziende che, per qualsiasi ragione, in sede di apertura della contabilità economico patrimoniale non avessero rigorosamente osservato le prescrizioni qui richiamate, e non avessero ancora effettuato le necessarie rettifiche di valore in sede di redazione dei primi bilanci d'esercizio (fino a quello dell'anno 2003), è necessario applicare detti criteri alla data di riapertura dei conti dell'esercizio 2004, al fine di pervenire a valori uniformi e rispondenti alle disposizioni regionali.

Qualsiasi rettifica rispetto alle poste patrimoniali, attive o passive, già esposte nel bilancio dell'esercizio 2003, derivante da detta ricognizione deve essere ampiamente motivata e spiegata nei suoi effetti in apposita sezione della Nota Integrativa. Dette rettifiche devono essere, altresì, dettagliatamente valutate dai Collegio Sindacale, il quale, nella relazione di propria competenza al bilancio, si esprimerà sulla correttezza delle stesse.

Il saldo netto di tutte le eventuali rettifiche alle singole poste dell'attivo o del passivo deve determinare un'unica rettifica complessiva del valore del fondo di dotazione.

Si ribadisce e si sottolinea che le rettifiche di valore devono essere compensate con variazioni del fondo di dotazione in sede di predisposizione del bilancio dell'esercizio 2004, solo se derivano dalla ricognizione delle poste patrimoniali effettuata all'1/1/2004, in quanto detta ricognizione non era stata

correttamente operata all'atto dell'introduzione della contabilità economico patrimoniale, al fine di realizzare la prescritta soluzione di continuità con la contabilità delle gestioni aziendali anteriori.



## **4) LO STATO PATRIMONIALE - ATTIVO:**

### **A) IMMOBILIZZAZIONI**

Le immobilizzazioni costituiscono impieghi di capitale e sono caratterizzate da permanenza durevole e da una specifica funzione e destinazione economica.

Esse concorrono alla formazione dei costi di produzione e alla determinazione del risultato di gestione di più esercizi, sia attraverso i costi direttamente imputabili (progettazione, materiale, manodopera diretta, acquisizione di servizi, costi assicurativi diretti, ecc.) sia attraverso i costi indiretti, imputabili al bene, fino alla sua utilizzazione (costi di trasformazione, manodopera indiretta, oneri finanziari).

Le immobilizzazioni si distinguono in immateriali, materiali e finanziarie:

- le immobilizzazioni immateriali sono caratterizzate dalla mancanza di tangibilità; in tale ampia accezione rientrano anche talune tipologie di costi che, pur essendo collegati all'acquisizione o produzione interna di un bene o di un diritto, non esauriscono la propria utilità nell'esercizio in cui sono sostenuti; nella prassi contabile questa tipologia di costi è generalmente definita "oneri pluriennali";
- le immobilizzazioni materiali sono riferite a beni di uso durevole normalmente impiegate come strumenti per la produzione del reddito;
- le immobilizzazioni finanziarie riguardano investimenti durevoli di natura finanziaria o crediti a lungo termine.

Le Aziende sanitarie, in fase di primo impianto della contabilità economico-patrimoniale devono provvedere alla inventariazione del patrimonio aziendale al fine di iscrivere tutte le immobilizzazioni di proprietà.

Come sottolineato nelle linee guida impartite dal Ministero del Tesoro e dal Ministero della Sanità, l'inventariazione implica la ricognizione fisica dei beni, solo di proprietà dell'azienda dovunque essi siano ubicati (anche presso altre aziende). I beni detenuti a qualunque altro titolo non rientrano tra le immobilizzazioni. Per i beni non materiali, la ricognizione implica l'esame dei documenti originari probatori dell'esistenza e della relativa pertinenza. Occorre pertanto che l'inventariazione non si limiti all'esame delle scritture contabili dell'Azienda. I beni in leasing possono essere iscritti tra le immobilizzazioni solo al momento del riscatto, al valore dello stesso.

Per preparare le aziende alle future regole dei principi contabili internazionali, viene richiesta l'esposizione nella Nota Integrativa dei dati inerenti la contabilizzazione dei leasing secondo il cosiddetto "metodo finanziario". Quindi gli elementi da riportare sono:

#### Dati patrimoniali:

1. (attivo) valore originario del cespite dedotti gli ammortamenti che si sarebbero stanziati se il bene fosse stato acquistato;
2. (passivo) debito residuo verso la società di leasing, costituito dal valore del cespite meno le quote di capitale dei canoni pagati.

### Dati economici:

3. ammortamento che si sarebbe calcolato nell'anno se il bene fosse stato iscritto nell'attivo;
4. interessi passivi impliciti nei canoni di competenza dell'esercizio. I dati 1 e 3 devono riguardare anche i beni già riscattati, qualora l'ammortamento teorico sia ancora in essere.

I valori sopra richiamati devono essere riportati solo se di importo apprezzabile.

### **Criteri di valutazione:**

Le immobilizzazioni devono essere valutate al valore di acquisto o di produzione, al netto degli sconti commerciali esposti in fattura e di quelli di quantità. Gli eventuali sconti cassa vengono di solito accreditati al conto economico tra i proventi finanziari, a meno che non siano di ammontare rilevante, nel qual caso devono essere portati a riduzione del prezzo di acquisto. Il valore originario comprende anche l'imposta (IVA) nel caso in cui non sia detraibile.

Il costo è comprensivo inoltre degli oneri accessori per esempio:

#### Per i beni immobili:

- spese notarili;
- onorari per la progettazione dell'immobile;
- costi relativi alle opere di urbanizzazione primaria e secondaria che la legge pone obbligatoriamente a carico del proprietario;
- compensi di mediazione.

#### Per gli impianti e i macchinari:

- spese di progettazione;
- trasporti;
- dazi pagati all'importazione;
- spese di installazione;
- spese e onorari per perizie e collaudi;
- spese di montaggio e posa in opera;
- spese di messa a punto.

#### Per i mobili:

- trasporto;
- spese di installazione;
- dazi pagati all'importazione.

Secondo il criterio della universalità (art. 816 c.c.) i beni, il cui utilizzo non può essere dissociato da altri (per esempio la tastiera del computer), vanno considerati nel loro insieme.

Qualora per le immobilizzazioni già in uso risulti impossibile o estremamente difficoltoso risalire al valore storico o originario, si dovrà procedere mediante stime (valore di mercato).

Per le immobilizzazioni valorizzate al costo storico, occorre che l'iscrizione nello Stato Patrimoniale venga effettuata al netto dell'ammortamento. Se l'immobilizzazione è completamente ammortizzata, il valore da iscrivere in bilancio è pari a zero.

Per le immobilizzazioni non valorizzate al costo storico, rilevate a seguito di ricognizione senza che siano state riscontrate le relative fatture, per le quali non sia possibile risalire al valore iniziale ed

alla data certa di acquisto, è attribuito il valore storico di stima o di mercato, abbattuto delle percentuali associate agli indici di stato d'uso e vetustà specificate nelle tabelle 1 e 2.

L'ammortamento si applicherà dall'anno di adozione della contabilità economico-patrimoniale, alla stregua dei beni di nuova acquisizione.

TABELLA 1	
COEFFICIENTI ABBATTIMENTO VALORE INDICE VETUSTA'	
DESCRIZIONE	PERCENTUALE DI ABBATTIMENTO
ACQUISTO NELL'ANNO	0%
ACQUISTO DA 1 A 2 ANNI	0%
ACQUISTO DA 2 A 5 ANNI	25%
ACQUISTO DA 5 A 8 ANNI	40%
ACQUISTO DA 8 A 13 ANNI	60%
ACQUISTO DA 13 A 18 ANNI	75%
ACQUISTO OLTRE 18 ANNI	90%

TABELLA 2	
COEFFICIENTI ABBATTIMENTO VALORE INDICE STATO D'USO	
DESCRIZIONE	PERCENTUALE DI ABBATTIMENTO
RECENTE ACQUISTO	0%
STATO D'USO BUONO	10%
STATO D'USO SUFFICIENTE	30%
STATO D'USO USURATO	50%
STATO D'USO INSUFFICIENTE	60%
STATO D'USO PESSIMO	90%
FUORI USO	95%

Per le immobilizzazioni nella Nota Integrativa dovrà farsi espressa menzione:

dei criteri seguiti per la valutazione;

delle movimentazioni, specificando per ciascuna voce il costo originario, le precedenti rivalutazioni e quelle dell'esercizio, le acquisizioni, i trasferimenti da un'altra voce, le alienazioni avvenute nell'esercizio, gli ammortamenti accumulati e quelli dell'esercizio le svalutazioni accumulate e quelle effettuate nell'esercizio, il totale delle rivalutazioni sulle immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio.

### **Costruzioni in economia:**

Il valore originario dei cespiti costruiti in economia comprende tutti i costi che l'Azienda sostiene affinché il bene possa effettivamente essere utilizzato.

Per il computo del costo di fabbricazione vanno considerati tutti i costi imputabili direttamente più una quota parte delle spese generali ove questa sia determinabile dall'Azienda.

### **Donazioni:**

Le immobilizzazioni materiali trasferite a titolo gratuito (ad esempio tramite donazione) devono essere iscritte nell'attivo patrimoniale al momento in cui il titolo di proprietà delle stesse si trasferisce all'Azienda (atto notarile, delibera di acquisizione, fattura). Se alla data di bilancio il titolo di proprietà non è stato ancora legalmente trasferito all'Azienda, le immobilizzazioni ricevute a titolo gratuito vengono iscritte tra i Conti d'Ordine. Le donazioni, in assenza di un valore già attribuito (ad esempio dalla ditta fornitrice), devono essere valutate in base al presumibile valore di mercato attribuibile alle stesse alla data di acquisizione. Le immobilizzazioni materiali ricevute a titolo gratuito vengono ammortizzate con i medesimi criteri stabiliti per le immobilizzazioni materiali acquisite a titolo oneroso. La contabilizzazione di un cespite acquisito a titolo gratuito determina come contropartita la registrazione nella posta del passivo (donazioni e lasciti vincolati ad investimenti). Ne deriva che la quota di ammortamento calcolata va sterilizzata.

In questo caso la procedura contabile di sterilizzazione consente di bilanciare le relative quote di ammortamento ed evitare che un bene acquisito a titolo gratuito possa appesantire il conto economico con il costo dell'ammortamento stesso.

### **Permuta:**

Come regola generale, la permuta di una immobilizzazione materiale con un'altra, qualora nell'aspetto sostanziale rappresenti un'operazione di acquisto-vendita, va effettuata sulla base dei valori di mercato dei beni permutati. Il valore di mercato del bene ricevuto in permuta rappresenta il valore da iscrivere in bilancio per il bene ricevuto. Il valore di mercato del bene dato in permuta rappresenta il valore in base al quale si determina l'utile o la perdita sul bene dato in permuta. Le operazioni contabili di acquisto e di vendita devono essere contabilizzate separatamente.

### **Ammortamento:**

Il costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio, in relazione con la residua possibilità di utilizzazione del bene. Gli eventuali incrementi di valore dovuti alle manutenzioni straordinarie o i decrementi per svalutazione determinano una revisione del piano di ammortamento del bene.

Tutte le immobilizzazioni ad eccezione dei terreni, degli oggetti d'arte e dei valori relativi ai lavori in corso d'opera, devono essere assoggettate ad ammortamento, facendo riferimento al loro utilizzo negli anni.

La vita utile del cespite è il periodo durante il quale si prevede che esso possa avere utilità economica per l'Azienda. Questa può essere inferiore alla durata fisica del bene a causa di fattori diversi. Tra questi è opportuno evidenziare "l'obsolescenza". Si ha l'obsolescenza quando, a causa di cambiamenti tecnologici o di altre ragioni, un cespite, pur essendo ancora tecnicamente in grado di svolgere le funzioni per le quali è stato acquistato, non è più economicamente utilizzabile.

Per determinare la vita del bene e calcolare le rispettive quote di ammortamento annuale, si fa riferimento alle aliquote fiscali di cui al D.M. 31/12/1988, che riporta le aliquote di ammortamento attualmente in vigore previste per il gruppo XXI: SERVIZI SANITARI.

Le quote sono costanti e solo nel primo anno di utilizzo del bene le stesse sono ridotte della metà; non sono ammessi ammortamenti anticipati, accelerati e ridotti.

L'ammortamento decorre non dal momento dell'acquisto dei beni, ma dal momento del loro utilizzo; pertanto per i beni soggetti a collaudo e ancora non utilizzati nel processo produttivo, l'ammortamento decorrerà dal momento del collaudo stesso.

L'ammortamento va calcolato anche sui cespiti temporaneamente non utilizzati; va sospeso invece per i cespiti che non verranno utilizzati per lungo tempo, obsoleti o da alienare; il valore di tali cespiti dovrà essere ridotto a quello di netto realizzo. Le immobilizzazioni ricevute a titolo gratuito, vengono anch'esse ammortizzate secondo la loro natura.

Per tutti i beni capitalizzati il cui valore unitario è inferiore a € 516,46, l'ammortamento è ammesso nella misura del 100% (ammortizzati in un'unica soluzione).

La Nota Integrativa deve indicare:

- i criteri adottati per l'ammortamento e i motivi di eventuali modifiche apportate ai suddetti criteri;
- il metodo ed i tassi di ammortamento usati per determinare la quota dell'esercizio per le varie categorie o classi di cespiti.
- l'ammontare dei cespiti non in uso o utilizzati in misura sensibilmente inferiore alla loro normale possibilità di utilizzazione o alla loro normale capacità produttiva;
- i cespiti completamente ammortizzati, ma ancora funzionanti con evidenziazione del costo originario e degli ammortamenti accumulati.

### **Ampliamento, ammodernamento, miglioramento delle immobilizzazioni:**

I costi rivolti all'ampliamento, all'ammodernamento o al miglioramento degli elementi strutturali di una immobilizzazione, incluse quindi le modifiche e le ristrutturazioni effettuate in modo da aumentare la rispondenza agli scopi per cui essa era stata acquistata, sono capitalizzabili se essi si traducono in un aumento significativo e misurabile di capacità o di produttività o di sicurezza o di vita utile. Nel caso in cui tali costi non producano i predetti effetti, vanno considerati manutenzione ordinaria e conseguentemente addebitati al conto economico.

### **Rinnovamenti:**

Il rinnovo comporta una sostituzione e può avere per oggetto un'immobilizzazione materiale che di per sé costituisca una unità tecnico-contabile. La sostituzione di una siffatta immobilizzazione comporta la capitalizzazione del costo di acquisizione della nuova unità, mentre il valore netto contabile dell'unità sostituita deve essere stornato addebitando o accreditando l'eventuale minusvalenza o plusvalenza al Conto Economico.

### **Migliorie su beni di terzi:**

E' ammesso, altresì, l'ammortamento per le manutenzioni straordinarie effettuate sui beni non di proprietà dell'Azienda, per la durata del contratto di affitto, leasing, comodato; nel caso in cui la durata del contratto è superiore a quella del bene, si dovrà fare riferimento a quest'ultimo per la conclusione dell'ammortamento.

Le miglorie apportate a beni mobili e immobili di terzi sono da considerare tra:

- le immobilizzazioni immateriali, quando i beni impiegati non sono separabili dai cespiti ai quali è stata effettuata la migloria o non hanno un'autonoma funzionalità;
- le immobilizzazioni materiali, nella specifica categoria di appartenenza, quando sono separabili dai cespiti cui è stata effettuata la migloria e hanno una loro autonoma funzionalità.

Si applicano le aliquote di ammortamento previste per la categoria stessa.

Le migliorie apportate a beni mobili e immobili di terzi quindi devono essere ammortizzate nel più breve periodo tra quelle in cui le migliorie stesse possono essere utilizzate e quello di durata residua del contratto. Se esistono situazioni obiettive che fanno ritenere che il contratto sarà rinnovato, anche il periodo di rinnovo deve essere considerato nel determinare la durata dell'ammortamento, sempre che la maggior durata dell'affitto sia inferiore al periodo di previsto utilizzo delle migliorie.

### **Manutenzioni e riparazioni:**

Si definiscono costi di manutenzione quelli sostenuti per mantenere il regolare funzionamento delle immobilizzazioni materiali in genere tramite interventi programmati. I costi di riparazione sono quelli sostenuti per porre riparo a guasti e rotture. Le manutenzioni si possono programmare, le riparazioni no, ma possono essere ragionevolmente previste: da un punto di vista pratico, le manutenzioni e riparazioni costituiscono unica classe di costi relativi alle immobilizzazioni, identificate con il nome manutenzioni.

Le manutenzioni e le riparazioni si distinguono in ordinarie e straordinarie.

Le manutenzioni ordinarie sono costituite dalle spese di natura ricorrente, vengono effettuate per conservare l'efficienza del bene (operazioni di routine), cioè per mantenere nel tempo la capacità produttiva originaria del bene (esempio pulizia, verniciatura, riparazione guasti e rotture, sostituzione di parti deteriorate dall'uso, etc.) e sono perciò costi afferenti all'esercizio in cui vengono sostenute.

Le manutenzioni straordinarie sono costituite da spese che comportano un aumento significativo e tangibile di produttività, della sicurezza, della vita utile residua del cespite, oltre a quelle sostenute per modificare o ristrutturare beni da adeguare alla nuova realtà economica dell'Azienda. Tali costi rientrano, pertanto, tra quelli capitalizzabili, dato che l'utilità di tali spese viene usufruita in più esercizi; detti costi non assumono rilevanza autonoma rispetto al bene cui si riferiscono, per cui sono imputati ad aumento del costo dei beni stessi e ammortizzati secondo i coefficienti dei beni medesimi.

Il principio contabile suggerisce di utilizzare il termine "manutenzione" per riferirsi solo alla manutenzione ordinaria e, in sostituzione del termine generico "manutenzione straordinaria", utilizzare termini più appropriati quali: miglioramento, ampliamento, modifiche, e simili.

Ai fini della determinazione dei costi da includere nelle spese di manutenzione è utile precisare che vanno considerati solamente i costi sostenuti per acquistare beni destinati ad essere incorporati in un altro bene per mantenerne o migliorarne l'efficienza ed accrescerne l'utilità nel tempo stesso. Ad esempio, vanno considerate come spese di manutenzione quelle sostenute per la prestazione dell'elettrauto, per la riparazione dell'impianto elettrico dell'automezzo o quelle del meccanico per la riparazione del motore.

Sono da considerarsi invece spese di consumo quelle sostenute per la sostituzione e riparazione di gomme, cambio candele, lampadine, batteria, etc.. I pezzi di ricambio utilizzati per la manutenzione ordinaria devono essere spesi nell'esercizio in cui sono stati acquistati o rilevati tra le rimanenze dell'attivo circolante, in caso di non utilizzo a fine esercizio. I pezzi di ricambio di rilevante costo unitario e di uso non ricorrente, che costituiscono però una dotazione necessaria dell'impianto, si ammortizzano in funzione della vita utile del bene a cui si riferiscono.

I compensi periodici relativi a spese di manutenzione, di determinati beni, dovuti a terzi contrattualmente sono costi di competenza nell'esercizio.

### **Rivalutazioni delle immobilizzazioni materiali:**

Le immobilizzazioni materiali possono essere rivalutate solo nei casi in cui leggi speciali, generali o di settore lo richiedono o lo permettano. Non sono ammesse rivalutazioni discrezionali o volontarie, ovvero rivalutazioni che non derivino dall'applicazione di leggi speciali.

Nella Nota Integrativa deve essere indicato il criterio seguito per la eventuale rivalutazione, la legge speciale che l'ha determinata, importo della rivalutazione al lordo ed al netto degli ammortamenti e l'effetto sul patrimonio netto.

### **Svalutazioni:**

La svalutazione va effettuata quando esistono obiettive condizioni di irrecuperabilità del valore del cespite. La decisione della svalutazione deve essere oculata e documentata. In ogni caso la svalutazione deve risultare da uno studio documentato basato su elementi oggettivi (perizie di esperti, piani futuri di impiego delle immobilizzazioni materiali etc.)

### **Alienazioni:**

Per le immobilizzazioni materiali che vengono alienate è necessario effettuare:

- l'accredito al conto immobilizzazioni per il valore di carico contabile dell'immobilizzazione ceduta;
- l'addebito al corrispondente fondo ammortamento del valore ammortizzato, ossia della parte di fondo ammortamento che si riferisce al cespite ceduto;
- l'addebito al conto finanziario del prezzo del cespite ceduto;
- l'imputazione al conto economico dell'eventuale differenza tra valore residuo e valore di cessione, che costituisce la perdita (minusvalenza) ovvero l'utile realizzato (plusvalenza).

## **I - IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI**

Sono costituite da:

### **1) costi di impianto e di ampliamento:**

Sono costi che l'Azienda sostiene per la costituzione e l'organizzazione riferibili essenzialmente agli obblighi di registrazione, agli onorari per le prestazioni professionali, ad eventuali oneri fiscali connessi alla costituzione. L'ammortamento dei costi di impianto e di ampliamento deve avvenire entro un periodo non superiore a cinque anni (aliquota annua 20%). Per la capitalizzazione è necessario il consenso del Collegio Sindacale;

### **2) costi di ricerca, sviluppo:**

Sono costi sostenuti al fine di acquisire nuove conoscenze scientifiche e tecnologiche (ricerca), nonché costi di progettazione per l'attuazione e l'ottenimento di prodotti e servizi nuovi e sostanzialmente migliorativi (sviluppo). Come oneri pluriennali tali costi possono essere rilevati come attività quando l'Azienda può dimostrare quanto segue:

- il progetto di sviluppo deve essere finalizzato all'ottenimento di determinati processi produttivi o prodotti;
- deve sussistere da parte dei centri decisionali dell'Azienda l'intenzione di attuare il processo;

- deve essere manifesta l'esistenza di vantaggi migliorativi dei processi produttivi o dei prodotti; qualora tali processi produttivi o prodotti siano destinati ad uso interno, deve esserci un vantaggio economico e/o sanitario e/o sociale per l'Azienda;
- devono essere disponibili risorse per il completamento, l'attuazione e la commercializzazione e/o diffusione dei prodotti.

I costi di ricerca, che non hanno i requisiti sopra indicati, non possono essere capitalizzati, a meno che non siano tutt'uno con le spese di sviluppo capitalizzabili (es. ricerca applicata). Tali costi possono essere ammortizzati entro un periodo massimo di cinque anni (aliquota annua 20%). Per la capitalizzazione è necessario il consenso del Collegio Sindacale;

### 3) **Diritti di brevetto e diritti di utilizzazione delle opere di ingegno:**

In questa voce rientrano i beni immateriali derivanti da acquisizioni avvenute a titolo oneroso.

Nella eventuale casistica rientrano i software prodotti internamente all'Azienda, che devono essere valorizzati al costo di produzione.

Il software prodotto per uso interno si distingue in:

tutelato, se il software prodotto è tutelato ai sensi della legge sui diritti di autore. La metodologia di calcolo degli ammortamenti è la stessa del software acquistato a titolo di proprietà (in cinque anni, aliquota annua 20%);

non tutelato, i relativi costi possono essere imputati a quelli nel periodo di sostenimento o, se hanno dato luogo a programmi utilizzabili per un certo numero di anni all'interno dell'Azienda, l'ammortamento dovrebbe essere effettuato in un periodo correlato al previsto utilizzo del software in Azienda, se ragionevolmente determinabile, altrimenti in tre esercizi a partire da quello di sostenimento dei costi.

Nella voce "diritti di brevetto e diritti di utilizzazione delle opere di ingegno", pur non essendo state inserite nello schema di bilancio, si considerano anche le concessioni, licenze, marchi e diritti simili.

Sono iscrivibili in tale voce le **licenze d'uso software** solo se si acquista la piena titolarità a norma di legge o da contratto. Tali costi devono essere specificamente identificabili, valutabili singolarmente e separabili dal complesso dei beni dell'Azienda. Devono inoltre possedere una propria rilevanza giuridica, perché legalmente tutelati o perché derivanti da rapporti contrattuali.

Il software applicativo può essere acquistato a titolo di licenza d'uso a **tempo indeterminato** in tal caso i relativi costi vanno trattati come acquisto a titolo di proprietà.

Nel caso di software applicativo acquistato a titolo di licenza d'uso a **tempo determinato** si distinguono due ipotesi:

se il contratto di licenza d'uso prevede il pagamento di un corrispettivo periodico, i relativi costi devono essere imputati a conto economico, quando sostenuti;

se il software acquistato su licenza d'uso prevede il pagamento di un corrispettivo "una tantum", pagato all'inizio a valere per tutto il periodo di licenza, i relativi costi devono essere iscritti nella voce "concessioni licenze, marchi e diritti simili", ovvero "diritti di brevetto" e "diritti di utilizzazione delle opere di ingegno", così come stabilito nello schema di bilancio per le Aziende sanitarie; tali costi vanno ammortizzati a quote costanti nel periodo di durata della licenza d'uso.



Il software rappresenta una tipologia particolare, che merita alcune specifiche considerazioni.

Il **software** può essere di **base** o **applicativo**.

1. Il software di **base** costituisce il sistema operativo che permette l'uso del computer di cui rappresenta una pertinenza, quindi va contabilizzato come immobilizzazione materiale unitamente all'hardware;
2. il software **applicativo** è costituito dall'insieme di programmi gestionali al fine di soddisfare specifiche esigenze dell'utente; es. software per la contabilità, magazzino, ordini etc.; il software applicativo quindi va contabilizzato tra le immobilizzazioni immateriali.
3. i software pertinenti alle apparecchiature sanitarie saranno riconducibili al software di **base**, salvo diversi giustificati motivi.

### **Aggiornamento software**

La specifica operazione valuta il contenuto del contratto:

1. se il software è standardizzato viene considerato una cessione di beni (incrementa l'immobilizzazione);
2. se il software non è standardizzato, ma personalizzato, deve essere qualificato tra le prestazioni di servizi (costo). Ne deriva che gli aggiornamenti non sono contenuti in appositi dischetti o cd rom; l'aggiornamento è collegato al pagamento di un canone che presuppone un rapporto continuativo e il prodotto non è di serie.

Le **concessioni** sono provvedimenti con i quali la pubblica amministrazione trasferisce ad altri soggetti i propri diritti o poteri, con relativi oneri e obblighi. Le concessioni iscrivibili riguardano esclusivamente le concessioni di beni e servizi pubblici il cui oggetto può riguardare:

diritti su beni di proprietà degli enti concedenti (sfruttamento in esclusiva di beni pubblici quali ad esempio il suolo demaniale);

diritto di esercizio di attività proprie degli enti concedenti (gestione regolamentata di alcuni servizi pubblici quali ad esempio autostrade, trasporti, parcheggi, etc.)

Le concessioni vanno ammortizzate in relazione alla durata della concessione stessa.

#### **4) Immobilizzazioni in corso ed acconti:**

In questa voce vanno iscritti i costi (interni ed esterni) sostenuti per l'acquisizione o la produzione interna di immobilizzazioni immateriali, per le quali non sia ancora stata acquisita la piena titolarità del diritto o riguardanti progetti non ancora completati. Tale voce include inoltre i versamenti a fornitori per anticipi riguardanti l'acquisizione di immobilizzazioni immateriali. I valori iscritti in questa voce sono esposti al costo storico e non ammortizzati fino a quando non sia stata acquisita la titolarità del diritto o non sia stato completato il progetto. In quel momento, tali valori vanno stornati alle rispettive voci di competenza delle immobilizzazioni immateriali.

#### **5) Altre:**

Tale voce è da intendersi come residuale per tutte quelle immobilizzazioni immateriale non ricomprese nelle voci precedenti, come ad esempio: miglierie e adattamenti si beni di terzi.

## II - IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

### 1) Terreni:

I terreni di proprietà dell'Azienda non sono soggetti ad ammortamento in quanto beni non deteriorabili ad esclusione di quelli su cui insistono gli edifici. In questo caso sono da considerarsi come pertinenza degli stessi. non sono soggetti ad ammortamento in quanto beni non deteriorabili.

### 2) Fabbricati:

I fabbricati sono costituiti dalle unità immobiliari di proprietà dell'Azienda censite o in corso di censimento comprensive delle loro pertinenze (terreni, impianti generici di condizionamento, idraulico, elettrico, ascensori etc.) e costruzioni leggere (tettoie, ripari, costruzioni precarie, etc.).

I fabbricati si distinguono in **disponibili** e **indisponibili**.

I fabbricati disponibili sono costituiti da unità immobiliari alienabili, che non presentano vincoli di destinazione all'attività sanitaria;

I fabbricati indisponibili sono costituiti da unità immobiliari che presentano vincoli di destinazione all'attività sanitaria.

Ai fini della valorizzazione, i beni immobili devono essere distinti tra disponibili ed indisponibili, ai sensi dell'art 20 comma 2 della legge 47/96.

Il valore da iscrivere nello stato patrimoniale per i beni indisponibili va determinato sulla base di quanto suggerito nel *"Percorso metodologico per l'introduzione della contabilità Economico-patrimoniale"*, del Ministero della Sanità, Dipartimento della Programmazione.

<b>Beni immobili indisponibili</b>	I beni immobili indisponibili vanno valutati in base ai nuovi estimi catastali. Qualora ciò risultasse impossibile, si dovrà provvedere a valutare gli stessi per il loro costo storico, di acquisto o di produzione. Nel caso in cui anche quest'ultimo criterio non potesse essere applicato, perché irrisorio, si dovrà richiedere la stima da parte dell'Ufficio Tecnico Erariale.
<b>Beni immobili disponibili</b>	Valutazione in base al valore di mercato determinato dall'UTE e dai servizi decentrati delle opere pubbliche e difesa del suolo della Regione.

Ai fini della determinazione del reddito fondiario per il calcolo dell'imposta IRPEG (oggi IRES), se il fabbricato non risulta accatastato, si farà riferimento alla rendita catastale presunta determinata da stime dell'immobile da parte degli uffici tecnici erariali o da perizie professionali, secondo i criteri applicati per la determinazione dell'imposta di registro.

Agli immobili in costruzione viene attribuito il valore relativo agli stati di avanzamento dei lavori (immobilizzazioni in corso e acconti). Si ricorda che interventi strutturali sugli immobili attraverso manutenzioni straordinarie o realizzazione di impianti di per sé non rilevanti, produrranno un incremento del valore dell'immobile con conseguente rideterminazione dell'ammortamento.

I coefficienti di ammortamento sono:

- fabbricati 3%;
- costruzioni leggere 10%.

### 3) Impianti e macchinari:

Come enunciato al punto precedente, vanno iscritti tutti gli impianti e macchinari che hanno vita autonoma rispetto al fabbricato.

Gli “impianti e macchinari” sono immobilizzazioni materiali e devono essere esposte nell’attivo del bilancio al netto dei rispettivi fondi di ammortamento. Si distinguono in impianti di pertinenza dei beni immobili (terreni e fabbricati) e impianti e macchinari da considerarsi nella categoria dei beni mobili. La distinzione tra le due categorie non è sempre agevole.

1. Gli impianti di pertinenza dei beni immobili sono impianti e macchinari fissi necessari per l’utilizzo dei beni immobili, che anche successivamente al loro impiego nella costruzione, non perdono la loro individualità, pur venendo incorporati nell’immobile. In ogni caso si deve tuttavia verificare se il loro valore è rilevante e la loro vita utile sia minore rispetto a quella dell’immobile. In questo caso, risulta più corretto evidenziare separatamente il loro valore e procedere all’ammortamento con i coefficienti forniti dalla tabella ministeriale. Elenchiamo qui di seguito alcuni esempi di impianti di pertinenza:

- Impianti idrici di pertinenza, quali tubi, raccordi, contatori, etc.; compresi i sanitari per bagni (lavandini, vasche, docce, etc.).
- Impianti elettrici di pertinenza (interruttori, fili elettrici, pannelli elettrici, contatori, tubi e guaine, etc.).
- Impianti di riscaldamento e condizionamento centralizzati di pertinenza (caldaia, elementi di termosifoni, tubazioni, etc.).
- Impianti di riscaldamento ad energia solare (costituiti da uno scambiatore di calore funzionante per mezzo di due pannelli solari e delle necessarie raccorderie e tubazioni).
- Impianti di ossigeno (contatori, tubazioni, flussometri, etc.).
- Ascensori.

2. Gli impianti e macchinari nella categoria dei beni mobili sono impianti e macchinari mobili passibili di trasferimento da un ambiente ad un altro e/o non considerati di pertinenza; possono essere generici e specifici; elenchiamo qui di seguito alcuni esempi:

- Gli impianti e macchinari generici non direttamente destinati alla produzioni di servizi sanitari;
- Impianti di produzione e/o distribuzione di energia ( es. gruppi di continuità);
- Teleferiche;
- Impianti di illuminazione;
- Serbatoi e impianti di depurazione (Detti impianti potrebbero essere inseriti anche tra i terreni e i fabbricati);
- Impianti destinati al trattamento di depurazione delle acque, fiumi nocivi etc. (ad esempio l’aliquota concessa dalla Regione per detto impianto è del 15%, diversa da quella del fabbricato che è del 3%);
- Impianti di riscaldamento e condizionamento se non costituiscono parte integrante dell’edificio (es. pompe di calore a parete);

- Impianti mobili di irrigazione;
- Impianti elevatori;
- Impianti di trasporto interno;
- Impianti di sollevamento.

Il coefficiente di ammortamento è del 15%.

Gli impianti e macchinari specifici sono destinati direttamente alla produzione di servizi sanitari, come:

- Impianti di diagnostica nucleare (es.armadi e pannelli elettronici collegati alla apparecchiatura gammacamera),
- Impianti di diagnostica radiologica (es.armadi e pannelli elettronici collegati alla TAC, RMN e PET), etc.

Concorrono alla formazione del valore originario degli impianti e macchinari, e in quanto tali capitalizzabili:

- Spese di progettazione;
- Spese di trasporto;
- Spese di installazione;
- Dazi di importazione;
- Spese ed oneri di perizia e collaudi;
- Spese di montaggio e posa in opera;
- Spese di messa a punto.

Il coefficiente di ammortamento è il 12,50%.

#### **4) Attrezzature sanitarie e scientifiche:**

In questa voce, a differenza di quelli compresi nella voce “impianti e macchinari”, i beni possono avere un valore economico minore o un ciclo di vita più breve. La distinzione tra le due categorie non è sempre agevole. Devono essere iscritti in questa casistica tutti i beni mobili che concorrono alla produzione dell’attività sanitaria.

Rientrano in questa voce ad esempio:

- Le apparecchiature elettromedicali; coefficiente di ammortamento 12,50%;
- Le apparecchiature radiologiche; coefficiente di ammortamento 12,50%;
- Le apparecchiature per laboratorio di analisi; coefficiente di ammortamento 20%;
- Le attrezzature sanitarie diverse; coefficiente di ammortamento 12,50%.

Qualora per i beni già acquisiti non dovesse essere più disponibile la relativa documentazione per la valutazione, si dovrà fare ricorso a stime basate sugli attuali prezzi di mercato.

#### **5) Mobili ed arredi:**

In questa voce trovano accoglimento i beni utilizzati dall’Azienda quali mobili e arredi di uffici e mobili e arredi dei reparti (se non tipicamente sanitari). Valgono per questa voce le stesse considerazioni già evidenziate per le attrezzature sanitarie relativamente alla loro valorizzazione.

In questa categoria vanno iscritti anche i mobili e arredi ed oggetti di elevato valore artistico, quali i quadri di valore, gli oggetti d'arte, etc.; questi ultimi beni non sono soggetti ad ammortamento.

Il coefficiente di ammortamento della categoria è del 10%.

#### **6) Automezzi:**

Tra gli automezzi devono essere compresi tutti i veicoli di proprietà ad uso sia interno che esterno, quali ad esempio:

- Autovetture (auto aziendali); coefficiente di ammortamento 25%;
- Automezzi (furgoni, camion); coefficiente di ammortamento 20%;
- Altri mezzi di trasporto (motocicli, carrelli elevatori); coefficiente di ammortamento 20%;
- Autoambulanze; coefficiente di ammortamento 25%;
- Elicotteri; coefficiente di ammortamento 20%;
- Natanti; coefficiente di ammortamento 20%.

#### **7) Altri beni:**

In questa voce trovano accoglimento tutte le altre immobilizzazioni materiali non evidenziate nelle specifiche voci sopra descritte; sono principalmente riepilogati in questa voce:

- Macchine di ufficio elettroniche; coefficiente di ammortamento 20%;
- Computer ed attrezzature EDP e sistemi telefonici elettronici; coefficiente di ammortamento 20%;
- Fotocopiatori; coefficiente di ammortamento 20%;
- Attrezzature tecnico-economali; coefficiente di ammortamento 12,50%;
- Strumentario chirurgico; coefficiente di ammortamento 12,50%;
- Macchine ordinarie di ufficio; coefficiente di ammortamento 12%;
- Biancheria; coefficiente di ammortamento 40%;
- Stoviglie; coefficiente di ammortamento 25%.

#### **8) Immobilizzazioni in corso e acconti:**

Comprende i costi sostenuti per la realizzazione di immobilizzazioni materiali (fabbricati, impianti, macchinari) che alla data del bilancio non siano ancora concluse e collaudate. Al momento della conclusione dei lavori e messa in opera dell'immobilizzazione saranno stornati al conto di appartenenza.

Non sono soggette ad ammortamento.

### **III - IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE**

Sono costituite da investimenti durevoli di natura finanziaria o da crediti a lungo termine.

#### **1) Crediti:**

Vanno iscritti tutti i crediti a medio e lungo termine che non si esauriscono nell'arco dell'esercizio, a differenza di quelli a breve che sono inclusi nell'attivo circolante.

Tutto ciò in ossequio ai principi di legge:

1. principio della rappresentazione veritiera e corretta;
2. norma del quadro fedele.

Per il primo, è richiesta la rappresentazione veritiera e corretta non solo nella situazione patrimoniale, ma anche di quella legata ai flussi debitori e creditori.

Per il secondo, la destinazione ad un indirizzo durevole o meno, determinata dalla scadenza del credito, ne impone la scrittura tra le “attività immobilizzate” o nell’attivo circolante.

Questa voce accoglie i crediti di natura non commerciale, che devono essere esposti in bilancio al netto del relativo fondo di svalutazione crediti. Si evidenziano:

Crediti verso la Regione per contributi destinati al ripiano di disavanzi o perdite di esercizi precedenti, a seguito di specifica assegnazione: la rilevazione in contropartita può essere effettuata in due modi:

- a) aumento al “Fondo di dotazione” nel caso che il ripiano perdite si riferisca a perdite generate dalle gestioni precedenti l’avvio della contabilità economico-patrimoniale (solo dopo l’approvazione dell’Assessorato regionale per la Sanità);
- b) accredito alla voce “Contributi per ripiani perdite” nel caso il ripiano perdite si riferisca a perdite generate da gestioni successive all’avvio della contabilità economico patrimoniale.

Crediti verso la Regione per contributi in c/capitale, scaturiscono da crediti vantati nei confronti della Regione o altri enti pubblici e privati non immediatamente utilizzabili o utilizzabili soltanto per specifici scopi.

Crediti immobilizzati - vanno iscritti i crediti di natura non commerciale che non si esauriscono nel corso di un esercizio; in questa casistica rientrano i crediti per depositi cauzionali in denaro.

## **2) Titoli:**

Sono partecipazioni in imprese, titoli di stato od obbligazioni ricevuti in donazione e/o in eredità con il vincolo della cedibilità. Bisogna far presente che le norme in materia di tesoreria unica vietano agli enti sottoposti a tale normativa, e, quindi anche alle ASL/AO di acquistare tra le attività finanziarie i valori mobiliari. In questa voce potranno essere iscritti anche tutti quei titoli a medio-lungo termine in attesa di smobilizzo.

I titoli devono essere valutati al minor valore tra il prezzo di acquisto e quello che è possibile realizzare sulla base dell’andamento di mercato. Il prezzo di acquisto si considera comprensivo degli oneri accessori: tasse, commissioni al netto degli eventuali ratei per interessi.

Nel caso il valore di mercato del titolo sia inferiore, in modo durevole, al valore contabile, è necessario svalutare il valore del titolo tramite l’istituzione dei un fondo di svalutazione titoli. La svalutazione del titolo va indicata nella voce “Rettifiche di valore di attività finanziarie”. Nel caso vengano meno le ragioni della svalutazione, è possibile effettuare una rivalutazione sino all’ammontare del costo di acquisto del titolo, dandone indicazione nella Nota Integrativa.

Per la determinazione del valore di realizzo desumibile dall’andamento del mercato occorre distinguere:

1. titoli quotati
2. titoli non quotati

Per i primi si può fare riferimento alle quotazioni di borsa. Per quelli a breve scadenza è sufficiente rilevare la quotazione di borsa alla chiusura di esercizio. Per i titoli a media e lunga scadenza si può fare riferimento alla media dei prezzi dell'ultimo trimestre.

Per i titoli non quotati occorre fare riferimento alle quotazioni di titoli simili per tassi, scadenze ed eventualmente per ente emittente. In mancanza, ci si può riferire a quotazioni o negoziazioni di titoli simili, anche fuori borsa.

## **B) ATTIVO CIRCOLANTE**

### **I – RIMANENZE**

Con l'iscrizione nello Stato Patrimoniale delle rimanenze si stornano dal conto economico costi anticipati, relativi a fattori produttivi che verranno consumati nell'esercizio successivo (beni di consumo). Per la valorizzazione delle rimanenze dovrà farsi riferimento al criterio del costo di acquisto per i materiali, mentre per i prodotti lavorati, sia finiti che in lavorazione, dovrà farsi riferimento al costo di produzione.

Le rimanenze sono beni necessari per il normale svolgimento dell'attività aziendale e per la produzione delle prestazioni. In tale categoria possiamo avere diversi casi che costituiscono rimanenze:

giacenze presso i magazzini dell'Azienda, ad esclusione di quelle di cui non si ha la proprietà (in prova, in c/visione, c/deposito o altro);

beni di proprietà dell'Azienda che si trovano presso terzi (in prova, in c/visione, in c/ deposito);

beni già acquistati, ma ancora giacenti presso i magazzini del fornitore;

beni in viaggio di cui l'Azienda ha già acquisito il titolo di proprietà.

La classificazione delle rimanenze nello schema di bilancio delle aziende sanitarie è la seguente:

#### **1. Rimanenze sanitarie**

#### **2. Rimanenze non sanitarie**

La valorizzazione delle rimanenze deve tener conto della loro quantificazione. La prima operazione necessaria è una inventariazione ai fini del riscontro fisico-contabile all'interno dei magazzini da effettuarsi alla data di riferimento del bilancio. La seconda operazione è quella della valorizzazione attraverso **le scritture ausiliarie di magazzino**: tale sistema di rilevazione evidenzia le quantità acquistate e scaricate, e per differenza l'ammontare delle quantità giacenti.

Esistono quattro metodi:

1. metodo del costo medio ponderato;
2. metodo della specifica identificazione del costo;
3. metodo F.I.F.O.;
4. metodo L.I.F.O.

1. metodo del costo medio ponderato: questo metodo consiste nell'assumere come costo la media ponderata dei costi di acquisto, integrati dai costi accessori di diretta imputazione. In pratica si tratta

del rapporto tra il complesso dei costi di tutte le partite acquistate nell'esercizio ed il totale delle quantità.

2. metodo della specifica identificazione del costo: questo metodo consiste nell'attribuzione alle rimanenze del loro costo effettivo, vale a dire dei costi di fattura aumentati di tutti gli oneri accessori ad essi connessi. E' evidente che, nel caso delle giacenze tipicamente presenti nelle aziende sanitarie, tale metodo è, di fatto, inapplicabile in conseguenza delle rilevanti quantità di beni omogenei normalmente presenti.
3. metodo F.I.F.O.: indica l'espressione inglese "first in - first out", ossia "primo entrato, prima uscito" secondo il quale si ipotizza che le merci verranno vendute secondo l'ordine con cui sono state acquistate. In tal modo le rimanenze risultano idealmente costituite dalle quantità più recenti (ultimo lotto acquistato o in casi di eccedenza, agli acquisti più recenti) e sono valutate al costo effettivo degli ultimi acquisti.
4. metodo L.I.F.O.: invece indica l'espressione inglese "last in - first out" ossia "ultimo entrato, primo uscito" secondo cui si suppone che le merci vendute per prime siano quelle acquistate per ultime. In questo caso le rimanenze si ritengono idealmente rappresentate dalle quantità acquistate in epoca più remota e la valutazione è pertanto effettuata al costo effettivo degli acquisti più lontani.

Si suggerisce, senza peraltro alcun obbligo, l'adozione del metodo del costo medio ponderato, ove il valore unitario delle rimanenze finali corrisponda alla media ponderata dei prezzi di acquisto e del valore unitario delle rimanenze iniziali, in quanto presenta il vantaggio di risultare più neutrale, poiché in caso di turbolenza dei prezzi, produce effetti intermedi rispetto al LIFO e al FIFO.

In considerazione della stabilità che i prezzi di mercato mantengono rispetto agli anni precedenti e delle scadenze dei prodotti relative alle scorte sanitarie, nonché per una corretta gestione del magazzino (acquisti per lotti), si rende opportuno attenersi alla valutazione FIFO.

L'adozione di criteri diversi per diverse classi di beni è ritenuta accettabile se motivata adeguatamente nella Nota Integrativa. Ogni Azienda è libera di adottare uno qualsiasi dei criteri sopra elencati; sarà però necessaria la continuità nel tempo nella loro applicazione. Qualora ci siano ragioni obiettivamente valide per adottare un criterio diverso rispetto al passato, sarà necessario fornire adeguata motivazione nella Nota Integrativa, precisando anche la variazione, positiva o negativa, determinata dal diverso criterio; anche il Collegio Sindacale dovrà considerare tale circostanza.

Tutte le Aziende sanitarie devono tenere obbligatoriamente una contabilità di magazzino a quantità e a valore. E' parimenti obbligatorio effettuare una rilevazione fisica dei prodotti a magazzino almeno una volta all'anno. Per "magazzino" devono intendersi anche i reparti, qualora per motivi organizzativi propri dell'Azienda, talune scorte sono ivi allocate; ciò in particolare, vale per il materiale protesico, i reagenti e le pellicole radiografiche.

Prodotti finiti e in corso di lavorazione: nelle Aziende sanitarie la voce generalmente non è in uso, ad eccezione di casi particolari, laddove siano presenti officine per la produzione di ausili ortopedici destinati alla vendita o laboratori per la lavorazione di prodotti sanitari anch'essi destinati alla vendita.

La determinazione del valore di produzione dovrà essere dato dalla sommatoria dei costi diretti e indiretti, rilevati dalla contabilità analitica.

### **3) Acconti**

Tra gli acconti devono essere inseriti tutti gli anticipi di fornitura fatturati, ancorché non pagati.



Nella Nota Integrativa possono inoltre essere richiesti ulteriori dettagli distinguendo le macrocategorie di articoli che si intende monitorare. Lo schema è il seguente:

<i>descrizione</i>	<i>Rimanenze sanitarie al 31/12/N-1 (A)</i>	<i>Acquisti materiali sanitari (B)</i>	<i>Rimanenze sanitarie al 31/12/N (C)</i>	<i>Consumi D=(A+B-C)</i>
Prodotti farmaceutici				
Emoderivati				
Materiale radiografico				
Mezzi di contrasto				
Materiale protesico				
Materiale diagnostico laborat.				
Altri .....				

## II – CREDITI

I crediti rappresentano il diritto a riscuotere determinate somme da terzi a scadenze determinate. In questa classe vengono iscritti tutti i crediti di qualsiasi altra natura, compresi anche quelli di natura commerciale, che sono esigibili nel corso dell'esercizio e quindi non costituiscono immobilizzazioni finanziarie.

In generale un credito è iscrivibile in bilancio nel momento in cui è avvenuta l'operazione che lo ha originato (ad esempio: prestazione del servizio, cessione del bene, acquisizione del diritto giuridico all'assegnazione in c/esercizio).

Si ricorda che i crediti da iscrivere in bilancio per il principio della prudenza devono essere solo quelli certi ed esigibili, con l'esatta indicazione del debitore. La valorizzazione dei crediti dovrà avvenire al presunto valore di realizzo. I singoli crediti dovranno essere iscritti al valore nominale e si procederà alla loro rettifica globalmente mediante la costituzione dell'apposito fondo di svalutazione.

Lo scopo del fondo svalutazione crediti è solo quello di fronteggiare le previste perdite sui crediti in bilancio, pertanto il fondo deve essere determinato tramite l'analisi dei singoli crediti e di ogni altro elemento di fatto esistente o previsto. Tecnicamente, lo stanziamento al fondo deve avvenire tramite:

- analisi dei singoli crediti e determinazione delle perdite presunte per ciascuna situazione di inesigibilità già manifestatasi;
- stima, in base all'esperienza ed ad ogni altro elemento utile, delle ulteriori perdite che si presume si dovranno subire sui crediti in essere alla data del bilancio;
- valutazione dell'andamento degli indici di anzianità dei crediti scaduti rispetto a quelli degli esercizi precedenti;
- condizioni economiche generali, di settore e di rischio.

La svalutazione per categorie omogenee di crediti aventi le stesse caratteristiche, va effettuata entro il limite dello 0,50%; solo in casi eccezionali detta aliquota può essere superata con adeguate motivazioni e con il consenso espresso dal Collegio Sindacale.

Non sono ammesse svalutazioni di crediti derivanti da Regione. Nel caso in cui il fondo di svalutazione crediti risulti inadeguato al verificarsi dell'inesigibilità di un credito, la differenza deve essere imputata al Conto Economico come perdita su crediti (effettiva) se riferita ad un credito sorto nell'esercizio, oppure come sopravvenienza passiva se riferita ad un credito sorto in esercizi antecedenti a quello in corso.

Qualora un credito per il quale era stato effettuato uno specifico accantonamento al fondo svalutazione crediti venga incassato (e pertanto non sussista più il rischio di mancata riscossione), in ossequio al principio della prudenza, il fondo svalutazione crediti deve essere mantenuto se il suo ammontare complessivo risulti comunque congruo rispetto alla massa creditoria esistente e alla qualità della stessa.

L'evidenziazione dei crediti nello stato patrimoniale deve avvenire considerando le varie caratteristiche che i crediti stessi hanno; la loro classificazione avviene in base alla:

- natura del debitore (crediti v/clienti per attività commerciali, crediti v/Regione o Stato, crediti v/ personale dipendente per anticipi, crediti v/altri);
- scadenza (si distinguono in crediti a breve o correnti, esigibili entro i 12 mesi, e crediti a medio e lungo termine o non correnti, esigibili oltre i 12 mesi).

Gli importi rilevanti di debiti verso i propri creditori devono essere classificati tra le passività, a meno che vi sia l'effettiva possibilità di compensazione da un punto di vista legale; analogo criterio è applicabile nel caso di importi rilevanti di crediti verso i propri debitori.

Per ciascuna delle voci previste deve essere indicato separatamente l'importo con scadenza entro la fine dell'esercizio successivo e l'importo con scadenza oltre la fine dell'esercizio successivo.

### **1) da Regione e provincia autonoma**

Sono i crediti scaturiti da contributi in c/esercizio (FSR/FSN), che vengono vantati nei confronti della Regione;

### **2) da Comune**

Sono i crediti che per varia natura, vengono vantati nei confronti dei Comuni, per attività esercitate dall'Azienda nell'interesse proprio (sanitario) e del Comune di appartenenza (sociale), come ad esempio i crediti per rette relative ad anziani ricoverati in R.S.A;

### **3) da Aziende Sanitarie pubbliche**

Sono i crediti che, per varia natura, vengono vantati nei confronti di altre Aziende sanitarie pubbliche, nonché derivanti da fatture per prestazioni sanitarie ad assistiti (voce che va esplicitata in base alle nuove disposizioni regionali di finanziamento tra USL e Aziende ospedaliere);

### **4) da ARPA**

Sono i crediti, che per varia natura, vengono vantati nei confronti dell'Azienda Regionale Protezione Ambientale;

### **5) da Erario**

Tale voce comprende prevalentemente i crediti d'imposta;

### **6) da altri**

In questa voce residuale trovano allocazione i crediti da personale, i crediti vantati nei confronti di privati, siano essi enti, cittadini o soggetti non residenti in Italia, ed altri crediti, come, per esempio, quelli vantati verso vari Ministeri, verso la Prefettura, verso gli enti previdenziali per acconti di pensione, pagamenti a personale per conto di altri enti privati paganti, crediti verso soggetti esteri, crediti derivanti da acconti a farmacie, dipendenti c/prestiti, anticipi a personale, arrotondamenti su stipendi, altri crediti verso il personale.

Inoltre, la voce dei crediti deve accogliere nella corrispondente voce, a fine esercizio, anche l'ammontare delle fatture o note di credito da emettere, ove il ricavo corrispondente è di competenza dell'esercizio, ma la sua manifestazione numeraria (fattura o nota) avverrà nell'esercizio successivo.

### **III - ATTIVITA' FINANZIARIE**

Questa classe contiene, le attività di tipo finanziario, destinate ad essere detenute per un tempo abbastanza breve. Lo schema di bilancio ministeriale richiede di indicare, se esistenti, i titoli a breve termine in possesso dell'Azienda sanitaria. Si tratta di titoli che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie non avendo la caratteristica di rappresentare un investimento duraturo.

Si precisa che per l'iscrizione occorre fare riferimento alla "vendibilità" a breve e non alla scadenza.

### **IV - DISPONIBILITA' LIQUIDE**

Le disponibilità liquide sono rappresentate dai depositi bancari e postali, da assegni e da denaro o valori esistenti nelle casse aziendali. I conti accesi alle disponibilità liquide devono comprendere tutti i movimenti di numerario avvenuti entro la data di bilancio. Non è corretto considerare come disponibilità liquide, con corrispondente riduzione dei crediti, le rimesse di numerario ricevute in cassa od in banca in data posteriore a quella di chiusura dell'esercizio, anche se il giorno di valuta è anteriore a quella data. Analogamente, non è corretto diminuire i fondi liquidi, con corrispondente riduzione dei debiti, per rimesse di numerario uscite dalla cassa o disposte con assegni o bonifici bancari in data posteriore a quella di bilancio. Non è accettabile effettuare in bilancio una compensazione tra conti bancari attivi e passivi, anche se della stessa natura e tenuti presso la stessa banca. Gli scoperti bancari vengono trattati in altre voci riguardanti i debiti.

Nello stato patrimoniale le disponibilità liquide sono classificate secondo le seguenti voci:

#### **1) Cassa**

Comprende tutte le disponibilità liquide dislocate presso le casse economali, le casse per la riscossione ticket e prestazioni in attività libero-professionali, nonché i proventi direttamente riscossi, nei confronti degli utenti, dai medici autorizzati ad effettuare l'attività libero-professionale presso strutture esterne ed ancora non versati al Tesoriere, ad eccezione della quota trattenuta (acconti). Le casse devono essere distinte:

- Cassa contanti: è rappresentata da moneta a corso legale nazionale;
- Cassa assegni e titoli equivalenti: è rappresentata da titoli di credito bancari (di conto corrente, circolari e similari), esigibili a vista, nazionali ed esteri;
- Cassa valori bollati: è rappresentata da francobolli, marche da bollo, foglietti bollati.

## **2) Istituto tesoriere**

Registra le disponibilità liquide giacenti sul conto corrente acceso presso la competente sezione di Tesoreria provinciale dello Stato (Banca d'Italia). Il servizio di Tesoreria delle Aziende sanitarie viene affidato ad un Istituto di credito la cui scelta avviene mediante una gara ad evidenza pubblica. L'istituto tesoriere comprende solamente i saldi attivi dei conti correnti accesi, includendo anche gli interessi attivi maturati a fine anno.

Il saldo del conto è comprensivo degli interessi maturati.

**3) Conto corrente postale** - comprende il saldo del conto corrente postale dell'Azienda e gli eventuali interessi attivi maturati a fine anno.

## **C) RATEI E RISCONTI**

In questa voce devono essere iscritti i proventi di competenza dell'esercizio esigibili in esercizi successivi (ratei attivi) e i costi liquidati in via anticipata, ma di competenza di esercizi successivi (risconti attivi). Condizione per l'iscrizione delle diverse tipologie disposte in queste voci, è che si tratti di proventi e costi comuni a due o più esercizi, l'entità dei quali varia in ragione del tempo.

In contabilità i ratei e i risconti attivi saranno oggetto di rettifica sia dello Stato Patrimoniale, che del Conto Economico, dove i ratei attivi implementeranno i ricavi, mentre i risconti attivi faranno diminuire i costi.

### **1) Ratei attivi**

Esempi di ratei attivi sono le quote di interessi maturate per cedole di titoli in portafoglio, la cui scadenza sia successiva alla fine dell'esercizio, oppure quote di canoni di locazione attivi con pagamento posticipato, con scadenza successiva alla fine dell'esercizio.

### **2) Risconti attivi**

Rientrano tra i risconti attivi le quote di premi di assicurazione pagati nell'esercizio, con copertura assicurativa che comprende anche l'esercizio successivo, quote di canoni di locazione passiva, abbonamenti, con pagamento anticipato, che scadono nel corso degli anni successivi, pagamento anticipato di canoni su contratti di utenza (Telecom, Enel, etc.).

## **D) CONTI D'ORDINE**

I conti d'ordine vanno iscritti in bilancio nello Stato Patrimoniale dopo il totale delle attività e dopo il totale delle passività. I conti d'ordine mettono in rilievo quei rapporti tra l'Azienda sanitaria e soggetti terzi, non producendo in linea generale riflessi sullo Stato Patrimoniale e sul Conto Economico. Essi infatti costituiscono delle annotazioni di memoria o meglio di corredo della situazione patrimoniale finanziaria esposta dallo Stato Patrimoniale, ma non costituiscono né attività né passività

in senso stretto. Pertanto essi vanno indicati una sola volta e non vanno sommati né ai totali dell'attivo né ai totali del passivo.

In particolare, lo schema di bilancio ministeriale richiede di evidenziare i seguenti conti d'ordine:

Canoni leasing ancora da pagare

Depositi cauzionali

Ciò appare limitativo, pertanto si ritiene necessario descrivere dettagliatamente ulteriori fattispecie contabili dei conti d'ordine come ad esempio i Beni in comodato, non presenti nello schema di bilancio; in questa voce confluiscono tutti quei beni che vengono acquisiti dall'Azienda in comodato.

La valutazione dei beni deve essere effettuata, di massima, al valore di mercato o, se non disponibile, ricavata dalla documentazione a supporto dell'operazione.

Tutte le informazioni relative ai conti d'ordine vanno inserite nella Nota Integrativa, per dare informazioni aggiuntive rispetto a quelle contenute nello stato patrimoniale, rispettando il principio della chiarezza.

I conti d'ordine nel bilancio delle Aziende sanitarie sono:

### **1) Canoni di leasing ancora da pagare**

L'utilizzo di tale voce si rende necessaria per bilanciare l'evidenziazione della consistenza dei canoni rimasti da pagare, iscritta nella parte passiva, e per segnalare l'entità di tutti quelli che, pur non costituendo un debito, incideranno sulle gestioni future.

### **2) Depositi cauzionali**

Vanno iscritti solo quelli prestati da terzi, costituiti in titoli o fidejussioni bancarie e/o assicurative, secondo il loro valore nominale o quello presunto. I depositi cauzionali versati in cassa o all'istituto tesoriere rientrano invece nelle disponibilità liquide dell'attivo e pertanto occorrerà iscrivere lo stesso importo tra i debiti del passivo.

## 5) LO STATO PATRIMONIALE - PASSIVO:

### A) PATRIMONIO NETTO

Il Patrimonio Netto è un valore unico ed inscindibile, ma nello Stato Patrimoniale è necessaria la sua scomposizione in componenti “ideali” che tengano conto delle differenziate caratteristiche giuridiche e contabili. L’iscrizione nel passivo è necessaria per ragioni di tecnica contabile. La Nota Integrativa, a supporto di quanto indicato, richiede ulteriori dettagli che evidenziano la movimentazione delle singole poste che compongono il Patrimonio Netto.

Schema di movimentazione del Patrimonio Netto in Nota integrativa:

<i>Descrizione</i>	<i>VALORE AL 31.12.XXXX</i>	<i>Aumenti</i>	<i>Diminuzioni</i>	<i>giroconti</i>	<i>VALORE AL 31.12.XXXX</i>
<b>Finanziamenti per investimenti:</b>					
• Da Regione					
• Da altri					
<b>Donazioni e lasciti vincolati ad investimenti</b>					
<b>Fondo di dotazione</b>					
<b>Contributi per ripiani perdite</b>					
• Anno.....					
• Anno.....					
<b>Utili (perdite)portati a nuovo</b>					
• Utili da destinare					
• Utili destinati a copertura costi					
• Utili destinati a incentivazione personale					
• Utili destinati a copertura perdite: anno...					
• Perdite portate a nuovo: anno...					
<b>Utile (perdita) di esercizio</b>					

### **I - FINANZIAMENTI PER INVESTIMENTI**

Sono i **contributi in conto capitale** assegnati all’Azienda sanitaria dalla Regione senza obbligo di restituzione. Confluiscono in questa voce, tra l’altro, i finanziamenti ex art.20 Legge 67/1988 “Investimenti strutturali e tecnologici” ulteriormente suddivisi per linee di programma, nonché i finanziamenti ex art.71 Legge 448/1988 “Piano straordinario di interventi per la riqualificazione

dell'assistenza sanitaria nei grandi centri urbani". I finanziamenti derivanti da questi due filoni, rappresentano la parte più significativa in termini monetari del conto stesso.

I finanziamenti per investimenti vengono contabilizzati nel Patrimonio Netto come fonte da impiegarsi esclusivamente per le attività delle immobilizzazioni materiali ed immateriali. Per quanto riguarda i beni ammortizzabili, si deve precisare che è necessario procedere alla sterilizzazione del risultato economico della quota di ammortamento relativa ai beni acquistati con finanziamenti per investimenti.

E' noto che per sterilizzazione degli ammortamenti si intende la procedura contabile attraverso la quale si imputano a ricavi dell'esercizio quote di voci del Patrimonio Netto corrispondenti a beni durevoli acquisiti dall'Azienda sanitaria attraverso specifici finanziamenti pubblici o privati o per successione o donazione.

Dette quote vengono iscritte tra i ricavi in corrispondenza alle quote di ammortamento imputate a costi dell'esercizio relative ai suddetti cespiti, nella misura in cui l'azienda ha beneficiato degli apporti esterni.

In altre parole, la procedura contabile dell'ammortamento, sotto il profilo economico, consente di distribuire tra più esercizi un costo pluriennale in misura congrua rispetto alla partecipazione del relativo bene alla produzione del reddito di ciascun esercizio interessato. La sterilizzazione consente di bilanciare, di fatto, gli effetti sul Conto Economico dell'imputazione allo stesso delle quote di ammortamento.

Per questo motivo si deve procedere all'azzeramento del conto prima citato, mediante storno della quota di ammortamento annuale. Contabilmente avremo, a titolo di esempio, le relative scritture.

Nel momento in cui avviene l'assegnazione, avverrà la registrazione di tali contributi come segue:

_____		_____
Crediti da Regione	a	Finanziamenti per investimenti da Regione
Per delibera di assegnazione del contributo		
_____		_____

Quando avverrà l'erogazione di questi ultimi, sarà ridotto o eliminato il credito acceso precedentemente, con la seguente registrazione:

_____		_____
Istituto Tesoriere	a	Crediti da Regione
Accredito del contributo di cui alla delibera n....del ...		
_____		_____

Successivamente, con la liquidità del contributo, verrà realizzato il conseguente impiego, per esempio, mediante l'acquisto di attrezzature ammortizzabili:

---

Attrezzature e Strumenti sanitari                      a              Fornitori  
Acquistate apparecchiature in relazione alla delibera n....del....

---

Al 31/12/XXXX saranno effettuate le seguenti scritture:

---

Ammortamento    a              Fondo Amm.to attrezzature  
Rilevata quota di amm.to

---

---

Finanziamenti per investimenti                      a              Utilizzo quota di finanz.per investim (Costi capitalizzati)  
Per sterilizzazione della quota di amm.to

---

Pare opportuno precisare che, qualora il finanziamento ricevuto copra solo parte del costo dell'immobilizzazione, la quota di sterilizzazione verrà calcolata applicando all'importo finanziato la medesima aliquota percentuale utilizzata per l'ammortamento del bene acquisito: analogo risultato si ottiene applicando alla quota di ammortamento imputata ai costi dell'esercizio il rapporto tra l'importo finanziato e il valore di acquisto del cespite.

## II - DONAZIONI E LASCITI VINCOLATI AD INVESTIMENTI

In questa voce sono iscritte le donazioni e/o lasciti con vincoli di destinazione ad investimento, ricevuti dall'Azienda.

Tutte le donazioni e lasciti, in denaro o in natura, devono essere iscritti in questa voce e seguire le regole stabilite in generale per i finanziamenti per investimenti.

Sia la scrittura di apertura della voce del Patrimonio Netto, che verrà poi utilizzata per la sterilizzazione, sia quella di apertura della voce dell'immobilizzazione saranno differenti rispetto al caso tipico sopra descritto:

### Acquisizione della donazione o del lascito:

- **in denaro:** all'atto del conferimento si addebita il conto relativo al tesoriere e si accredita corrispondentemente la voce del Patrimonio Netto "donazioni e lasciti vincolati ad investimenti";
- **in natura:** all'atto del conferimento si addebita il conto immobilizzazioni e si accredita corrispondentemente la voce del Patrimonio Netto "donazioni e lasciti vincolati ad investimenti".



**Sterilizzazione:** dopo avere effettuato l'ammortamento contabile, e nella medesima misura dello stesso, si addebita la voce del Patrimonio Netto sopra indicata e si accredita il conto economico alla voce A.5 "Costi capitalizzati".

Nel caso in cui la destinazione della liberalità fosse diversa da investimento, la stessa dovrà essere trattata a tutti gli effetti quale ricavo e iscritta in tale voce del Conto Economico.

### **III - FONDO DI DOTAZIONE**

Il Fondo di dotazione è l'insieme di mezzi finanziari o patrimoniali destinati al finanziamento della gestione dell'Azienda sanitaria; esso esprime quello che, nelle aziende di natura privatistica, è il "Capitale Sociale" e nasce dalla differenza tra l'attivo patrimoniale e il passivo patrimoniale in sede di primo impianto della contabilità economico-patrimoniale.

Il Fondo di dotazione negli esercizi successivi rimane costante, a meno di variazioni, in aumento o in diminuzione, formalmente disposte ed autorizzate dall'Assessorato regionale Sanità, a seguito di:

Capitalizzazione dell'utile di esercizio

Capitalizzazione degli utili portati a nuovo

Perdite di esercizio

Perdite a nuovo

### **IV - CONTRIBUTI PER RIPIANI PERDITE**

Questa voce accoglie i contributi per il ripiano delle perdite di esercizio, che sono originati da interventi di ripiano messi in atto dalla Regione e/o dallo Stato; essa assolve alla finalità di evidenziare, in modo transitorio, quali sono i contributi ottenuti dall'Azienda sanitaria per il ripiano delle perdite, che saranno successivamente stornati alla voce del netto "perdite portate a nuovo".

Tale contributo trova giustificazione solo nell'ipotesi di assenza di "Utili portati a nuovo" da utilizzare per la copertura della perdita di esercizio.

Le Aziende possono contabilizzare simili contributi solo a fronte di specifici provvedimenti amministrativi di ripiano da parte dell'Assessorato regionale della Sanità.

Si evidenzia che lo schema obbligatorio di bilancio prevede l'indicazione di tale voce suddivisa per anno di riferimento.

### **V - UTILI/PERDITE PORTATI A NUOVO**

#### **1) Utili portati a nuovo:**

In questa voce vanno iscritti gli utili di esercizi precedenti non ancora destinati a specifici obiettivi ovvero già destinati ad una delle finalità previste dalle lettere b), c) e d) del comma 1 dell'art. 29 della L.R. 2/2002. Nell'ipotesi di destinazione alla copertura di perdite di esercizio (lettera d), gli utili restano vincolati a tale finalità per almeno tre esercizi.

Si precisa che, ove venga approvata la destinazione di utili ad investimenti (lettera a), l'Azienda effettuerà l'operazione di storno alla voce "Finanziamenti per investimenti", al fine di procedere alla sterilizzazione.

L'esposizione in bilancio avverrà con l'articolazione della voce "Utili/perdite portati a nuovo", mediante analitica indicazione, in specifiche sottovoci per ciascun anno di formazione, degli utili destinati secondo norma (ad esempio "Utile 2002 per copertura perdite ex art. 29 comma 1 lett. d della L.R. 2/2002"), avendo cura di fornire tutte le necessarie informazioni in Nota Integrativa.

A partire dall'esercizio 2004 il bilancio d'esercizio dovrà indicare, con lo stesso metodo sopra rappresentato, gli eventuali utili degli esercizi precedenti, distinti per anno di formazione, già destinati secondo norma ma non ancora utilizzati.

A regime, per l'utilizzazione degli utili d'esercizio, si seguiranno le seguenti procedure contabili per le singole fattispecie di seguito considerate:

- **lettera a)** del comma 1 dell'art. 29 L.R. 2/2002: non si ritiene di doversi soffermare, per l'analogia con le procedure di utilizzo dei finanziamenti per investimento;
- **lettere b) e c)** del comma 1 dell'art. 29 L.R. 2/2002: addebitare il conto "Utili a nuovo" con la specifica sottovoce aperta alla casistica di destinazione proposta, con contestuale imputazione al Conto Economico - Valore della Produzione della voce A.5. "Costi capitalizzati" per l'importo da utilizzare, riportando in Nota Integrativa tutte le relative informazioni;
- **lettera d)** del comma 1 dell'art. 29 L.R. 2/2002: addebitare il conto "Utili a nuovo" con la specifica sottovoce aperta alla casistica di destinazione proposta ed accreditare il conto "Perdita d'esercizio anno X a nuovo", ottenendo così la copertura della perdita per l'importo utilizzato, riportando altresì in Nota Integrativa tutte le relative informazioni.

## **2) Perdite portate a nuovo:**

Questa voce espone le perdite di esercizio precedenti rinviate al futuro.

Il piano di copertura delle perdite portate a nuovo prevede un arco temporale non superiore a tre anni, nonché le fonti di copertura interne alle Aziende e le modalità per il ripiano, utilizzando prioritariamente le riserve allo scopo costituite negli esercizi precedenti.

Le eventuali perdite di esercizio, in assenza di copertura con gli utili già all'uopo destinati dall'Azienda sanitaria, possono essere ripianate mediante "contributi per ripiani perdite" che andranno ad annullare o diminuire le perdite di questa voce.

## **VI - UTILE/PERDITA DELL'ESERCIZIO**

Rappresenta il risultato dell'esercizio, così come risulta dal Conto Economico. Dopo l'approvazione del bilancio d'esercizio deve essere inoltrata all'Assessorato regionale della Sanità formale proposta di destinazione dell'utile di esercizio o le modalità di copertura delle perdite. Pertanto l'utile conseguito o la perdita subita devono essere girati alla voce "Utili (perdite) portati a nuovo".

Si ricorda che l'utile di esercizio può essere destinato dalle singole aziende sanitarie per:

1. spese di investimento;

2. spese in conto esercizio;
3. incentivazione al personale da definire in sede di contrattazione aziendale;
4. utili portati a nuovo da destinare al ripiano di eventuali perdite di esercizio, che restano vincolate a tali finalità per almeno tre esercizi.

Le Aziende Sanitarie possono effettivamente utilizzare l'utile d'esercizio solo dopo l'approvazione da parte dell'Assessorato regionale per la Sanità.

L'utilizzo dell'utile, destinato dal Direttore Generale a specifici obiettivi (es. investimenti, incentivi al personale), presuppone l'iscrizione del corrispondente importo nei costi capitalizzati del Conto Economico.

Nel caso di incentivi al personale, l'utilizzo avverrà nel momento in cui verranno liquidate le spettanze, mentre nel caso di investimenti, dovranno essere eseguite le regole previste per la gestione dei finanziamenti per investimenti.

## **B) FONDI PER RISCHI E ONERI**

I fondi rischi ed oneri costituiscono una forma di tutela, al verificarsi di particolari eventi incerti.

Vengono iscritti nei fondi per rischi e oneri le poste che costituiscono vere e proprie passività, sia che esse siano certe o soltanto potenziali. L'iscrizione delle suddette passività in questa classe dipende dal grado di realizzazione dell'evento futuro e dalla possibilità di stimare l'ammontare delle perdite. Di tali eventi dovrà essere fatta menzione nella Nota Integrativa.

I fondi del passivo non possono essere utilizzati per:

- rettificare i valori dell'attivo;
- attuare politiche di bilancio tramite la costituzione di fondi rischi privi di giustificazione economica;
- iscrivere rettifiche di valore o accantonamenti derivanti esclusivamente dall'applicazione di norme tributarie e prive di giustificazione civilistica (quali i fondi per ammortamento anticipato, fondi per contributi, etc.).

La classificazione dei fondi per rischi ed oneri nel bilancio di esercizio deve rispondere ai postulati della comprensibilità (chiarezza).

Gli accantonamenti per rischi ed oneri quindi sono destinati soltanto a coprire perdite o debiti di natura determinata, di esistenza certa o probabile, dei quali tuttavia alla chiusura dell'esercizio sono indeterminati o l'ammontare o la data di sopravvenienza.

Nel caso che l'evento sia prevedibile ma risulti impossibile determinare una stima attendibile dell'importo da accantonare, non deve essere effettuato alcun accantonamento ma va riportata, in Nota Integrativa, ogni informazione utile.

La costituzione delle diverse tipologie di fondi di accantonamento deve essere oggetto di valutazione da parte del Collegio sindacale.

### **1) Fondi per imposte:**

Non vanno inseriti in questa voce i valori relativi alle imposte soggette ad autoliquidazione, in quanto trattasi di debiti tributari; vanno iscritte invece solo le potenziali passività di natura fiscale, ancora non determinate nel loro ammontare, derivanti da accertamenti o contenziosi tributari in corso di definizione.

### **2) Fondi per rischi:**

In questa voce vanno iscritti gli accantonamenti per future passività, connessi a rischi aziendali e non derivanti da fattori naturali (incendi, alluvioni, terremoti, ecc.); rientrano in questa voce i rischi per cause civili in corso e per controversie con il personale dipendente, sentenze del T.A.R., dove ancora sono incerti sia l'ammontare della passività che i tempi in cui il contenzioso si chiuderà.

### **3) Altri:**

Questa voce accoglie tutti gli altri fondi non specificamente indicati nelle voci precedenti; in particolare vanno inseriti i fondi per rinnovi contrattuali, che accolgono l'accantonamento legato ai costi che l'Azienda sanitaria subirà in futuro per il riconoscimento retroattivo di aumenti contrattuali.

In questa voce sono ricompresi i fondi spese oneri futuri previsti dalla normativa civilistica, la cui costituzione sia supportata da specifiche disposizioni ministeriali o regionali.

Per quanto concerne le valorizzazioni delle ferie maturate e non godute al 31 dicembre di ogni anno, comprensive degli oneri contributivi a carico dell'Azienda, le Aziende sanitarie procederanno ai relativi accantonamenti solo a seguito di apposite indicazioni sulla metodologia da seguire per la costituzione del fondo.

## **C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO**

### **1) Premio operosità medici SUMAI:**

Costituisce l'importo del trattamento di fine rapporto, relativo agli specialisti ambulatoriali interni.

Tali specialisti, in base alla normativa vigente, hanno diritto ad un trattamento di fine rapporto che prende il nome di "premio di operosità". In base alla contabilità economica, si rende necessario individuare e vincolare la quota da accantonare annualmente in un apposito fondo ai fini dell'esatta definizione dei costi di esercizio. L'accantonamento andrà effettuato per ciascun anno di attività prestato dai medici SUMAI presso l'Azienda. Per ciò che attiene le quote relative agli esercizi precedenti all'entrata in vigore della contabilità economica, occorrerà computare nel fondo (in sede di primo impianto) un ammontare pari ai compensi già maturati negli esercizi trascorsi.

Il diritto alla liquidazione per il medico "sumaista" sorge solo quando cessa dal servizio attivo e non al passaggio da una Azienda sanitaria ad un'altra; inoltre, la liquidazione viene erogata dall'Azienda dove il medico ha prestato la sua opera per maggior tempo.

## 2) **Trattamento di fine rapporto:**

Rappresenta l'importo del trattamento di fine rapporto, relativo al personale assunto con tipologia contrattuale, che prevede la corresponsione del TFR (ad esempio lavoratori interinali e lavoratori soggetti a contribuzione INPS). La suddetta voce non trova in atto applicazione nelle Aziende sanitarie relativamente al personale dipendente, ad esclusione del personale che è iscritto nei ruoli INPS, in quanto il fondo TFR è riclassificato tra i debiti verso l'INPDAP.

Inoltre, come da recenti chiarimenti forniti dal Dipartimento della RGS/IGF (nota n.17194 del 12/02/2004) e dall'INPDAP (nota n. 899/04 del 24/03/04), il trattamento previdenziale riferito ai dipendenti con contratto privatistico è equiparato a quello applicato ai dipendenti pubblici, pertanto il Fondo TFR è incluso nei debiti verso l'INPDAP.

## **D) DEBITI**

I debiti rappresentano obbligazioni al pagamento di determinate somme a terzi a scadenze determinate.

I debiti devono essere iscritti al loro valore nominale, senza includere i possibili futuri sconti o abbuoni, in quanto gli sconti di cassa devono essere rilevati al momento del pagamento; deve essere certo il loro ammontare e la loro scadenza, con riferimento a quella contrattuale.

I debiti devono essere esposti in bilancio al netto di resi, sconti e abbuoni, note di credito di ammontare certo. I debiti relativi a servizi vanno rilevati in bilancio quando i servizi sono stati resi, cioè la prestazione è stata effettuata.

I debiti da iscriversi in bilancio devono rappresentare tutte le obbligazioni verso i fornitori ed altri terzi. La loro classificazione deve rispondere al postulato della comprensibilità (chiarezza). In considerazione della scadenza, i debiti devono essere distinti nello Stato Patrimoniale tra:

- a breve o correnti: e cioè con scadenza entro l'esercizio successivo, con scadenza indeterminata ovvero pagabili su richiesta del creditore;
- a medio e lungo termine o non correnti: e cioè con scadenza oltre l'esercizio successivo.

Per i debiti con scadenza superiore a 12 mesi, deve essere data separata indicazione.

I debiti verso propri creditori devono essere classificati tra le attività nello Stato Patrimoniale, a meno che vi sia l'effettiva possibilità di **compensazione** da un punto di vista legale.

Si elencano alcune delle principali informazioni che la Nota Integrativa deve fornire:

- le variazioni intervenute nella consistenza delle voci del passivo, rispetto all'esercizio precedente;
- l'ammontare dei debiti di durata residua superiore a cinque anni;
- le eventuali deroghe ai principi di immodificabilità dei criteri di valutazione, le motivazioni di tale deroga e l'indicazione dell'influenza che esse determinano sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria, oltre che al risultato economico;
- le eventuali informazioni complementari necessarie ai fini di fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria;
- i debiti verso consociate ed altre informazioni su tali conti;

- i rilevanti debiti verso creditori, che hanno peculiari caratteristiche e per i quali è importante che il lettore del bilancio ne abbia conoscenza;

I debiti vengono classificati come segue:

### **1) Debiti da mutui:**

Sono costituiti da finanziamenti a medio-lungo termine, ottenuti da Istituti di credito o da altri sovventori. Tali debiti danno luogo ad entrate di denaro secondo le normative esistenti, che misurano l'importo del prestito di finanziamento di varia natura. E' fatto divieto di stipulare mutui per la spesa corrente a partire dall'anno 2001; sono ammessi mutui soltanto per spese di investimento, previa autorizzazione dell'Assessorato regionale Sanità.

I mutui passivi vanno esposti in bilancio al loro valore nominale; gli oneri accessori per l'ottenimento dei mutui vanno differiti, se di ammontare rilevante, ed ammortizzati in base al periodo di durata del prestito.

### **2) Debiti da Regione:**

Sorgono nel rapporto tra Aziende sanitarie e Regione; per esempio, i debiti originati da compensazioni dovute a mobilità sanitaria passiva sia intra che extra regionale, del personale comandato, altri debiti.

### **3) Debiti da Comune:**

Sono debiti originati da personale comandato, da prestazioni di assistenza sanitaria erogate dai comuni per conto dell'Azienda, altri debiti.

### **4) Debiti da Aziende Sanitarie pubbliche:**

Sono debiti da altre Aziende Sanitarie pubbliche della Regione ed extra regione, IRCCS pubblici della Regione ed extra regione, Policlinici pubblici in Regione ed extra regione per mobilità sanitaria passiva, prestazioni non soggette a mobilità sanitaria o consulenze sanitarie, erogate all'Azienda dalle aziende sopra elencate, debiti da personale comandato.

### **5) Debiti da ARPA:**

Sono i debiti per prestazioni da ARPA.

### **6) Debiti verso fornitori:**

Tra i debiti verso fornitori occorre iscrivere le obbligazioni assunte per forniture che abbiano avuto la consegna di un bene o di un servizio, non ancora pagate. Vanno registrati al netto degli sconti commerciali; gli sconti cassa devono essere rilevati al momento del pagamento.

Occorre pertanto che le Aziende a fine anno redigano un elenco di ordinativi per i quali la merce è stata consegnata entro l'esercizio, al fine di poter iscrivere la valorizzazione di tali oneri tra i debiti relativi a questa voce. Le fatture abbinate alle suddette forniture che perverranno nell'esercizio successivo verranno registrate quali "fatture da ricevere" in conto all'esercizio precedente. Gli ordini emessi entro la fine dell'esercizio, ma rimasti inevasi al 31 dicembre, dovranno essere riemessi nell'anno successivo, previo annullamento nelle procedure informatiche dei precedenti. Le note di credito, relative a fatture precedentemente emesse, dovranno essere abbinate alle stesse in detrazione del debito; in caso di assenza del residuo debito verranno registrate tra i crediti.

Le somme pagate ai fornitori di beni e servizi, prima del verificarsi o del completamento della fornitura, vanno rilevate come **acconti** fra le rimanenze per le forniture di esercizio e fra le immobilizzazioni immateriali e materiali per l'acquisto di immobilizzazioni.

In questa voce dovranno essere iscritti gli acconti ricevuti da clienti per prestazioni sanitarie, fino al momento in cui la prestazione verrà contabilizzata (ad esempio quelli corrisposti da ricoverati in camere a pagamento).

#### **7) Debiti verso Istituto Tesoriere:**

Vanno iscritte in questa voce le anticipazioni dal Tesoriere valorizzate al 31 dicembre, comprensive degli interessi bancari. Il saldo da esporre in bilancio deve esprimere l'effettivo debito per capitale, interessi ed oneri accessori maturati ed esigibili alla data di bilancio, anche se gli interessi ed accessori vengono addebitati successivamente a tale data.

#### **8) Debiti tributari:**

Rappresentano i debiti verso l'Erario per imposte e tasse dovute direttamente dall'Azienda e debiti assunti come sostituti di imposta (c/ritenute Irpef dipendenti). La voce deve accogliere solo le passività per imposte certe e determinate, quali i debiti per imposte dirette ed indirette, dovute in base a dichiarazioni, per accertamenti o contenziosi definiti, mentre i debiti per imposte probabili o incerte nell'ammontare o nella data di sopravvenienza vanno iscritte nella voce "Fondi per imposte".

#### **9) Debiti verso istituti di previdenza:**

In questa voce sono iscritti i debiti che l'Azienda Sanitaria ha nei confronti degli Istituti di previdenza, per somme dovute direttamente dalla stessa, e debiti assunti come sostituti d'imposta, per somme trattenute a carico dei dipendenti.

#### **10) Altri debiti:**

In questa voce residuale vanno iscritti i debiti che non sono ricompresi in quelle precedenti e altri debiti per cui non è prevista una specifica voce nel passivo, quali, ad esempio:

- debiti verso organi di direzione e collegio sindacale;
- debiti verso personale dipendente;
- debiti verso collaborazioni coordinate e continuative;
- debiti verso organizzazioni sindacali;
- debiti per depositi cauzionali;
- debiti verso terzi per riscatto contributi personale dipendente;
- debiti verso terzi per altre trattenute ai dipendenti;
- debiti verso assicurazioni;
- debiti diversi.

### **E) RATEI E RISCONTI PASSIVI**

Per questa voce valgono le stesse considerazioni di carattere generale già fatte a proposito dei ratei e risconti attivi.

Vanno iscritti in questa classe le quote di costi di competenza dell'esercizio, per i quali solo nell'esercizio successivo si riceverà un addebito (ratei passivi) e le quote di ricavi già registrati in contabilità nell'esercizio, ma di competenza di quello successivo (risconti passivi).

Nel caso di ratei passivi si avrà un'implementazione dei costi dell'esercizio, mentre nel caso di risconti passivi una diminuzione dei ricavi.

### **1) Ratei passivi:**

Esempi di ratei passivi sono le quote di interessi maturati per mutui, con rata che scade nell'esercizio successivo o le quote di canoni di locazione passivi, con pagamento posticipato e scadenza nell'esercizio successivo.

### **2) Risconti passivi:**

Esempi di risconti passivi sono le quote di canoni di locazione attivi, con fatturazione anticipata e scadenza nell'esercizio successivo; le quote di progetti finalizzati non completamente utilizzati nell'esercizio in corso. Per garantire che il margine aziendale sia effettivamente commisurato all'utilizzo dei fattori produttivi, la quota a favore dell'Azienda va necessariamente attribuita in proporzione all'avanzamento del progetto rispetto al contributo.

## **F) CONTI D'ORDINE**

Valgono le stesse considerazioni già esposte a proposito dei conti d'ordine dell'attivo.



## **6) IL CONTO ECONOMICO**

### **A) VALORE DELLA PRODUZIONE**

Per il principio della competenza i ricavi devono essere registrati solo quando si verificano le seguenti condizioni:

- il processo produttivo dei beni o dei servizi è stato completato;
- lo scambio è già avvenuto, cioè si è verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà.

Tale momento è convenzionalmente rappresentato dalla spedizione o dal momento in cui i servizi sono resi e sono fatturabili.

#### **1) CONTRIBUTI IN C/ESERCIZIO**

In questa voce vanno ricompresi i fondi che derivano principalmente dalle quote di FSN e FSR, assegnate all'Azienda sanitaria dalla Regione per lo svolgimento dell'attività istituzionale e destinate a specifici obiettivi, indipendentemente dal fatto che siano o meno vincolate. I contributi in conto esercizio, vanno iscritti in bilancio nel momento in cui il decreto regionale viene trasmesso all'Azienda sanitaria.

Nella Nota Integrativa risulta opportuno segnalare distintamente le diverse tipologie di contributi o fondi ricevuti, anche ai fini di un maggior controllo da parte della Regione, e precisamente:

- Contributi in conto esercizio da Regione - in questa sottovoce vanno registrati i ricavi provenienti da:

finanziamento regionale alle Aziende UU.SS.LL. e alle AA.OO.;

i ricavi relativi ai finanziamenti statali e regionali vincolati al raggiungimento di specifici obiettivi "progetti finalizzati"; nel caso di contributi finalizzati, in cui il progetto non si esaurisca nell'esercizio, la quota parte del ricavo, relativa ai costi non ancora sostenuti, dovrà essere rinviata all'esercizio successivo mediante la rilevazione di un risconto passivo;

i ricavi derivanti dalla mobilità sanitaria dell'esercizio di competenza.

- Contributi in c/esercizio da enti pubblici per ulteriori trasferimenti - in questa sottovoce vanno registrati i fondi assegnati da altri enti pubblici (Amministrazioni statali, Province, Comuni, settore pubblico allargato). Sono compresi anche i contributi dell'Unione Europea.
- Contributi in c/esercizio da enti privati - in questa sottovoce vanno registrati i contributi erogati da enti privati.

#### **2) PROVENTI E RICAVI DIVERSI**

Questa voce comprende i ricavi per prestazioni rese a:

- all'INAIL, all'INPS e ad altri enti previdenziali;
- i proventi per servizi effettuati ad Amministrazioni del settore statale, comprese le rette di ricovero di stranieri indigenti a carico del Ministero degli Interni;

- introiti per prestazioni rese ad altre AUSL, ad enti locali, ad imprese e privati paganti; comprende, altresì, i contributi per le spese di ispezione e di controllo sanitari effettuati dal servizio veterinario delle AUSL;
- ricavi per prestazioni sanitarie in regime di attività libero professionale intramoenia; la quota di compartecipazione riservata al personale per l'effettuazione della prestazione deve essere indicata nella voce costi del personale tra i costi della produzione;
- proventi per consulenze non sanitarie e consulenze per l'attuazione della L. 626/94;
- proventi per fitti attivi per locazioni;
- proventi per rilascio di copie cartelle cliniche, radiografiche etc., per certificazioni INAIL, proventi per multe, ammende, contravvenzioni vigili sanitari;
- proventi da gestione telefoni pubblici, distributori bibite, etc.;
- proventi per sperimentazione di farmaci; questi devono essere iscritti in bilancio nel momento in cui verrà emessa la relativa fattura dopo la conclusione della sperimentazione stessa; i costi già sostenuti dovranno essere rinviati all'esercizio in cui si manifesterà il ricavo, mediante la rilevazione di un risconto attivo.

### **3) CONCORSI, RECUPERI E RIMBORSI PER ATTIVITA' TIPICHE**

In questa voce sono evidenziati gli introiti che l'Azienda sanitaria ricava da:

- Comuni per integrazione rette RSA;
- concorso da privati per attività socio sanitarie in RSA;
- recuperi nei confronti dei dipendenti, compresi quelli per la mensa, il vestiario e l'alloggio,
- recuperi per azioni di rivalsa, concorsi da INAIL per infortuni, etc.;
- i rimborsi per personale comandato presso altre aziende.

### **4) COMPARTICIPAZIONE ALLA SPESA SANITARIA**

In questa voce vanno iscritti i proventi che derivano dalla partecipazione del cittadino alla spesa sanitaria relativa ai ticket per la specialistica ambulatoriale, diagnostica strumentale ed analisi di laboratorio nelle strutture gestite direttamente dall'Azienda Sanitaria.

### **5) COSTI CAPITALIZZATI**

In questa voce vanno indicati:

- gli utilizzi dei contributi in c/capitale (finanziamenti per investimenti). L'ammontare deve essere utilizzato per sterilizzare gli ammortamenti delle immobilizzazioni acquisite con finanziamenti regionali o statali, o con lasciti o donazioni vincolati, o con utili destinati ad investimenti;
- gli utilizzi degli utili destinati agli incentivi del personale (si rinvia a quanto già detto a proposito della destinazione del risultato di esercizio);
- gli utilizzi degli utili destinati alla copertura dei costi d'esercizio.

## **B) COSTI DELLA PRODUZIONE**

I costi devono essere correlati ai ricavi dell'esercizio. Detta correlazione costituisce un corollario fondamentale del principio di competenza ed intende esprimere la necessità di contrapporre ai ricavi dell'esercizio i relativi costi, siano essi certi o presunti.

I costi della produzione raccolgono tutte le componenti negative di reddito della gestione caratteristica e si suddividono nelle seguenti voci:

### **1) ACQUISTI DI BENI**

Rientrano in questa voce tutti gli acquisti di beni di consumo, sanitario e non sanitario, dell'esercizio. I costi di acquisto di beni devono essere registrati al netto di resi, sconti e abbuoni.

Il costo deve essere rilevato quando il bene è stato ricevuto anche in temporanea assenza della relativa fattura passiva; la voce comprende:

Gli acquisti per **prodotti sanitari**:

- prodotti farmaceutici per uso umano comprensivi dell'ossigeno terapeutico, vanno indicati i farmaci forniti tramite "erogazione diretta";
- emoderivati e prodotti dietetici per alimentazioni particolari;
- materiale per la profilassi (vaccini e sieri);
- materiali diagnostici e prodotti chimici;
- materiali diagnostici, lastre RX, mezzi di contrasto RX, carta per ECG, EEG, etc.;
- presidi chirurgici e materiale sanitario;
- materiali protesici e materiali per emodialisi;
- prodotti farmaceutici per uso veterinario;
- materiali chirurgici, sanitari e diagnostici per uso veterinario;

Gli acquisti per **prodotti non sanitari**:  
prodotti alimentari;

- materiali di guardaroba, di pulizia e di convivenza in genere;
- combustibili, carburanti e lubrificanti ad uso riscaldamento e cucine, carburanti e lubrificanti ad uso trasporto;
- supporti informatici e cancelleria, floppy disk, CD-ROM, altri supporti informatici;

Gli acquisti per **prodotti per la manutenzione**:

- materiali ed accessori per la manutenzione di immobili e loro pertinenze;
- materiali ed accessori per la manutenzione di mobili e macchine;
- materiali ed accessori per la manutenzione di attrezzature sanitarie;
- materiali ed accessori per la manutenzione di attrezzature tecnico economati;
- materiali ed accessori per la manutenzione di automezzi sanitari e non;
- altri beni di consumo.

## 2) ACQUISTI DI SERVIZI

In questa voce vanno inseriti tutti i costi per prestazioni di servizi acquisiti da pubblico e da privati (consulenze professionali, convenzioni, prestazioni sanitarie, etc.) o appaltati (pulizie, lavanderie, mensa, vigilanza, ecc.). Gli acquisti di servizi si suddividono in:

- a) prestazioni sanitarie da pubblico
- b) prestazioni sanitarie da privato
- c) prestazioni non sanitarie da pubblico
- d) prestazioni non sanitarie da privato

### **a) prestazioni sanitarie da pubblico:**

In questa voce confluiscono i costi dei fattori produttivi forniti da soggetti pubblici (AUSL, AO, IRCCS pubblici, Policlinici universitari pubblici) relativi all'erogazione dei servizi sanitari, sociosanitari e sociali (prestazioni ambulatoriali e di diagnosi, prestazioni psichiatriche, prestazioni farmaceutiche, consulenze, formazione). Rientrano, inoltre, i trasporti sanitari per l'emergenza (servizi 118 erogati a residenti e a non residenti presenti nel territorio dello Stato).

### **b) prestazioni sanitarie da privato:**

In questa voce confluiscono i costi dei fattori produttivi forniti da soggetti privati (strutture private accreditate, case di cura private accreditate, policlinici universitari privati accreditati), relativi all'erogazione dei servizi sanitari, sociosanitari e sociali. Rientrano, inoltre i trasporti sanitari per l'urgenza (trasporto ammalati non relativo al servizio di emergenza, trasporto organi e sangue), così come visto per le prestazioni di servizi sanitari da pubblico. In questa voce rientrano gli altri servizi sanitari come:

- personale tirocinante e/o borsista compresi gli oneri riflessi;
- personale religioso in convenzione adibito a mansioni sanitarie (es. personale religioso convenzionato che svolge mansioni infermieristiche);
- personale adibito a mansioni sanitarie assunto con contratto di lavoro interinale;
- acquisto di servizi per iniziative di educazione sanitaria etc.

### **c) prestazioni non sanitarie da pubblico:**

In questa voce confluiscono i costi dei fattori produttivi forniti da soggetti pubblici (AUSL, AO) relativi all'erogazione dei servizi non sanitari (prestazioni di assistenza termale, assistenza agli anziani, tossicodipendenti ed alcolisti, consulenze tecniche e amministrative da pubblico, formazione).

### **d) prestazioni non sanitarie da privato:**

In questa voce confluiscono i costi dei fattori produttivi forniti da soggetti privati (affidati in appalto) relativi all'erogazione dei servizi non sanitari quali:

- servizio di lavanderia;
- servizio di pulizia;
- servizio mensa per degenti e personale, servizio sostitutivo di mensa per il personale (buoni pasto, buoni mensa);
- servizio di riscaldamento;
- servizio di elaborazione dati, centri di elaborazioni dati in appalto;
- servizio di trasporti non sanitari: trasporti diversi e corrieri;
- servizio per lo smaltimento di rifiuti normali e rifiuti speciali;

- utenze telefoniche (fissa e mobile), collegamenti alla rete internet e altri collegamenti telefonici;
- utenze per la fornitura dei servizi di acqua, gas, luce ed altro;
- servizio di vigilanza;
- altri servizi, personale religioso convenzionato adibito a mansioni non sanitarie (es. cappellano), personale adibito a mansioni non sanitarie assunto con contratto di lavoro interinale, altri servizi non sanitari non compresi nelle voci precedenti.

### **3) MANUTENZIONI E RIPARAZIONI**

In questa voce vanno rilevati i costi relativi alla sola manutenzione ordinaria, ovvero i costi della manutenzione diretta al mantenimento della funzionalità e dell'efficienza delle strutture. Rientrano nella voce in argomento i costi relativi all'acquisto dei materiali necessari per la manutenzione.

Tra i servizi appaltati rientrano anche quelli affidati con contratto a ditte per la manutenzione ordinaria dei beni mobili ed immobili, mentre le manutenzioni ordinarie effettuate da maestranze interne non produrranno alcun costo, ad eccezione di quelli relativi ai materiali da registrare nella voce "acquisti di beni".

Le spese per la manutenzione straordinaria vanno invece rilevate nell'attivo dello Stato Patrimoniale, come in precedenza esplicitato.

### **4) GODIMENTO DI BENI DI TERZI**

Rientrano in questa voce i costi per l'utilizzo di beni strumentali di terzi, sia destinati ad essere restituiti (locazione di immobili, noleggio di attrezzature, canoni di leasing operativo, service etc.), sia destinati all'acquisto alla fine del contratto (leasing finanziario).

Riguardo al *leasing finanziario* è opportuno precisare che non va indicata la quota di riscatto finale del bene, che invece deve essere inserita alla rispettiva voce delle immobilizzazioni dell'attivo di Stato Patrimoniale e, di conseguenza, ammortizzata con le aliquote peculiari della propria categoria.

### **5)-6)-7)-8) COSTI DEL PERSONALE**

I costi del personale nelle Aziende sanitarie costituiscono il maggior costo tra quelli di produzione.

In questa voce rientrano anche i costi per i contributi a carico dell'Ente, mentre non vanno inseriti quelli relativi all'IRAP, che per sua natura impositiva, non può gravare sul costo del lavoro.

La classificazione classica dei costi del personale è impostata ancora secondo la suddivisione in ruoli (sanitario, professionale, tecnico e amministrativo), prevista dal DPR 761/79.

Si rende opportuno che comunque le Aziende sanitarie siano in condizione, contestualmente, di poter calcolare all'interno di ciascun ruolo anche i costi delle diverse aree contrattuali (Dirigenza medica; Dirigenza sanitaria, professionale, tecnica e amministrativa; Comparto sanitario, professionale, tecnico e amministrativo).

In questa voce vanno distinti i costi relativi alle competenze fisse e accessorie; pertanto nell'ambito di ciascun ruolo, ivi compreso il personale comandato, occorre individuare i costi distinti per competenze fisse e accessorie, con particolare riguardo per queste ultime, agli oneri per le prestazioni di lavoro straordinario, per le varie indennità, per le incentivazioni alla produttività, nonché i citati oneri sociali.

Si fa presente che i costi relativi all'attività libero-professionale liquidata al personale che l'ha effettuata, singolarmente o in equipe, vanno conteggiati in questa voce, contrariamente a quanto viene effettuato nei modelli CE, dove invece vengono inseriti nella voce "compartecipazione al personale per attività libero professionale (intramoenia)".

Inoltre vanno inseriti i costi che derivano direttamente o indirettamente dai rapporti di lavoro (indennità di preavviso, liquidazioni di equo indennizzo per riconoscimento di cause di servizio, rimborsi per missioni, aggiornamenti professionali, ecc.).

Per quanto riguarda i costi relativi agli emolumenti accessori, qualora questi non fossero ancora erogati nel corso dell'esercizio di competenza, possono essere stimati in funzione degli importi contrattuali dovuti e iscritti come debiti verso il personale dipendente.

I costi del personale, in base ai rispettivi ruoli di appartenenza, sono così suddivisi:

## **5) PERSONALE SANITARIO**

La voce accoglie i costi del personale del ruolo sanitario di competenza dell'esercizio, indipendentemente dal momento del pagamento, nonché quelle componenti delle retribuzioni aventi natura di incentivazione erogate a vario titolo, definite dalle deliberazioni aziendali con il rispetto della normativa nazionale, regionale e degli accordi di categoria siglati nei diversi livelli di contrattazione.

I costi di personale che svolge mansioni ascrivibili al ruolo sanitario si possono distinguere nelle seguenti categorie:

- personale a tempo indeterminato con rapporto di lavoro a tempo pieno, a part-time anche in aspettativa senza assegni o con assegni ridotti;
- personale a tempo determinato anche part-time o con contratto di tipo privatistico;
- personale contrattista o equiparato;
- personale assunto a tempo determinato, con contratto di formazione e lavoro, con contratto di fornitura di lavoro temporaneo;
- indennità "De Maria" per il personale universitario del ruolo sanitario.

I profili professionali del ruolo sanitario sono:

- Dirigente (Medici, Veterinari, Odontoiatri, Farmacisti, Biologi, Chimici, Fisici, Psicologi) con incarico di struttura complessa;
- Dirigente (Medici, Veterinari, Odontoiatri, Farmacisti, Biologi, Chimici, Fisici, Psicologi) di struttura semplice;
- Dirigenti (Medici, Veterinari, Odontoiatri, Farmacisti, Biologi, Chimici, Fisici, Psicologi) con altri incarichi professionali (rapp. esclusivo);
- Dirigenti (Medici, Veterinari, Odontoiatri, Farmacisti, Biologi, Chimici, Fisici, Psicologi) con altri incarichi professionali (rapp. non esclusivo);
- Dirigente servizio infermieristico;
- Collaboratore prof.le sanitario esperto;
- Collaboratore prof.le sanitario;
- Operatore professionale sanitario.

## **6) PERSONALE PROFESSIONALE**

La voce accoglie i costi del personale del ruolo professionale di competenza dell'esercizio indipendentemente dal momento del pagamento, nonché quelle componenti delle retribuzioni aventi natura di incentivazione erogate a vario titolo, definite dalle deliberazioni aziendali con il rispetto della normativa nazionale, regionale e degli accordi di categoria siglati nei diversi livelli di contrattazione.

I costi di personale che svolge mansioni ascrivibili al ruolo professionale si possono distinguere nelle seguenti categorie:

- personale a tempo indeterminato con rapporto di lavoro a tempo pieno, a part-time anche in aspettativa senza assegni o con assegni ridotti;
- personale a tempo determinato anche part-time o con contratto di tipo privatistico;
- personale contrattista o equiparato;
- personale assunto a tempo determinato, con contratto di formazione e lavoro, con contratto di fornitura di lavoro temporaneo;
- indennità "De Maria" per il personale universitario del ruolo professionale.

I profili professionali del ruolo professionale sono:

- Dirigente (Avvocato, Ingegnere, Architetto, Geologo) con incarico di struttura complessa;
- Dirigente (Avvocato, Ingegnere, Architetto, Geologo) di struttura semplice e altri incarichi;
- Collaboratore professionale esperto;
- Collaboratore professionale;
- Assistente professionale;
- Assistente religioso.

## **7) PERSONALE TECNICO**

La voce accoglie i costi del personale del ruolo tecnico di competenza dell'esercizio indipendentemente dal momento del pagamento, nonché quelle componenti delle retribuzioni aventi natura di incentivazione erogate a vario titolo, definite dalle deliberazioni aziendali con il rispetto della normativa nazionale, regionale e degli accordi di categoria siglati nei diversi livelli di contrattazione.

I costi di personale che svolge mansioni ascrivibili al ruolo tecnico si possono distinguere nelle seguenti categorie:

- personale a tempo indeterminato con rapporto di lavoro a tempo pieno o part-time, anche in aspettativa senza assegni o con assegni ridotti;
- personale a tempo determinato anche part-time o con contratto di tipo privatistico;
- personale contrattista o equiparato;
- personale assunto a tempo determinato, con contratto di formazione e lavoro, con contratto di fornitura di lavoro temporaneo;
- indennità "De Maria" per il personale universitario del ruolo tecnico.

I profili professionali del ruolo tecnico sono:

- Dirigente (Analista, Statistico, Sociologo) con incarico di struttura complessa;
- Dirigente (Analista, Statistico, Sociologo) di struttura semplice ed altri incarichi;
- Collaboratore professionale- Assistente sociale esperto;
- Collaboratore professionale- Assistente sociale;

- Collaboratore tecnico-professionale esperto;
- Collaboratore tecnico-professionale;
- Assistente tecnico;
- Programmatore;
- Operatore tecnico specializzato;
- Operatore tecnico;
- Operatore tecnico addetto all'assistenza;
- Ausiliario specializzato.

## **8) PERSONALE AMMINISTRATIVO**

La voce accoglie i costi del personale del ruolo amministrativo di competenza dell'esercizio indipendentemente dal momento del pagamento, nonché quelle componenti delle retribuzioni aventi natura di incentivazione erogate a vario titolo, definite dalle deliberazioni aziendali con il rispetto della normativa nazionale, regionale e degli accordi di categoria siglati nei diversi livelli di contrattazione.

I costi di personale che svolge mansioni ascrivibili al ruolo tecnico si possono distinguere nelle seguenti categorie:

- personale a tempo indeterminato con rapporto di lavoro a tempo pieno, a part-time anche in aspettativa senza assegni o con assegni ridotti;
- personale a tempo determinato anche part-time o con contratto di tipo privatistico;
- personale contrattista o equiparato;
- personale assunto a tempo determinato, con contratto di formazione e lavoro, con contratto di fornitura di lavoro temporaneo;
- indennità "De Maria" per il personale universitario del ruolo amministrativo.

I profili professionali del ruolo amministrativo sono:

- Dirigente amministrativo con incarico di struttura complessa;
- Dirigente amministrativo di struttura semplice ed altri incarichi;
- Collaboratore amministrativo- professionale esperto;
- Collaboratore amministrativo professionale;
- Assistente amministrativo;
- Coadiutore amministrativo esperto;
- Coadiutore amministrativo;
- Commesso.

## **9) ONERI DIVERSI DI GESTIONE**

Questa voce accoglie tutti i costi che rientrano nell'ordinaria amministrazione dell'Azienda sanitaria.

Ha carattere residuale in quanto vanno inseriti in questa voce i costi per i fattori produttivi non previsti nelle altre casistiche. La voce fa riferimento alla natura dei costi e non alla loro destinazione.

Rientrano in questa voce:

- le indennità, rimborsi, spese ed oneri sociali per gli Organi direttivi ed il Collegio Sindacale;



- i premi di assicurazione per rischi immobili, macchine, RC auto, altri rischi;
- spese legali relative al contenzioso, spese per liti, arbitraggi e risarcimenti;
- indennità e spese per i membri delle varie commissioni;
- spese di rappresentanza e di pubblicità;
- spese condominiali;
- multe e ammende;
- spese postali;
- abbonamenti a riviste;
- imposte e tasse non di esercizio quali TARSU, ICI, etc.;
- spese generali varie.

#### **10-11-12) AMMORTAMENTI**

Degli ammortamenti si è già trattato a proposito delle immobilizzazioni. Si ricorda che, in sede di bilancio, le quote di ammortamento che gravano sull'esercizio dovranno essere dedotte dal valore dei cespiti cui fanno riferimento. Per quanto riguarda l'ammortamento delle immobilizzazioni immateriali, lo stesso va effettuato in "conto" ovvero senza l'utilizzo del fondo ammortamento. La voce prevede distintamente gli ammortamenti per immobilizzazioni immateriali e immobilizzazioni materiali:

##### **10) AMMORTAMENTI DELLE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI (suddivisi per singolo conto)**

In questa voce sono inserite le quote di ammortamento per licenze d'uso di programmi software, brevetti e delle altre eventuali immobilizzazioni immateriali presenti, quali spese incrementative su beni di terzi in locazione, comodato.

##### **11) AMMORTAMENTO DEI FABBRICATI**

In questa voce sono inserite le seguenti quote di ammortamento:

###### **a) fabbricati disponibili:**

sono le quote di ammortamento dei fabbricati senza vincoli di destinazione d'uso sanitario;

###### **b) fabbricati indisponibili:**

sono le quote di ammortamento dei fabbricati a destinazione vincolata per lo svolgimento dell'attività sanitaria.

##### **12) AMMORTAMENTI DELLE ALTRE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI (suddivisi per singolo conto)**

In questa voce sono inserite le quote di ammortamento di impianti, macchinari, rete informatica, attrezzature sanitarie, strumentario chirurgico di costo superiore a 516,46 euro, macchine mobili, arredi, altre immobilizzazioni materiali.

### **13) SVALUTAZIONE DEI CREDITI**

La voce accoglie l'accantonamento relativo alla presunta perdita che si potrebbe verificare a fronte di una eventuale inesigibilità dei crediti (es. crediti relativi a prestazioni effettuate a terzi paganti).

Anche per questa voce si fa riferimento a quanto detto a proposito delle classi "Immobilizzazioni" e "Attivo circolante" dello Stato Patrimoniale.

Si evidenzia che la svalutazione dell'attivo è un atto dovuto e rientra nei principi generali di veridicità e di prudenza. In particolare si richiede alle Aziende sanitarie un'attenta valutazione dei crediti iscritti in bilancio e una verifica della loro attendibilità. Si ribadisce che non sono ammesse svalutazioni di crediti nei confronti della Regione.

### **14) VARIAZIONE DELLE RIMANENZE**

La voce accoglie le variazioni delle rimanenze "sanitarie" e "non sanitarie". In essa va indicata la differenza tra rimanenze iniziali (valore del magazzino rilevato alla fine dell'esercizio precedente) e rimanenze finali (valore del magazzino rilevato alla fine dell'esercizio di competenza).

Nel caso in cui le rimanenze finali siano superiori a quelle iniziali, si sarà verificata una maggiore valorizzazione del magazzino che andrà a decurtare i costi di produzione (segno negativo); nel caso opposto si registrerà un costo aggiuntivo (segno positivo).

### **15) ACCANTONAMENTI TIPICI DELL'ESERCIZIO**

In questa voce vanno inseriti tutti gli accantonamenti ai fondi (tranne quelli relativi alle svalutazioni delle immobilizzazioni e dell'attivo circolante) quali:

- Accantonamenti per rischi relativi a cause civili in corso, per controversie con il personale dipendente o per altre controversie;
- Accantonamenti per trattamento di fine rapporto (TFR), per quelle tipologia di lavoratori soggetti a contribuzione INPS;
- Accantonamento per premio di operosità SUMAI;
- Accantonamenti per rinnovi contrattuali;
- Accantonamenti al fondo imposte, solo se relative a ipotetiche imposte future.

## **C) PROVENTI E ONERI FINANZIARI**

I proventi ed oneri finanziari accolgono le seguenti voci:

### **1) Interessi attivi:**

In questa voce sono registrati gli interessi attivi maturati sul conto per disponibilità di tesoreria, disponibilità bancarie e su conti correnti postali, al lordo della ritenuta fiscale, e altri interessi attivi maturati nel periodo non compresi nelle voci precedenti.

### **2) Altri proventi:**

Questa voce comprende altre entrate dell'Azienda sanitaria, quali interessi su titoli di stato e obbligazioni, gli utili su cambi e altri proventi derivanti da sconti finanziari attivi per pagamenti "pronta cassa" ottenuti da fornitori.

### **3) Interessi passivi:**

In questa voce sono registrati gli interessi passivi maturati nel periodo di riferimento per anticipazioni di tesoreria, per mutui, interessi moratori, interessi per rivalutazione monetaria, interessi passivi su dilazione di pagamento ottenute da fornitori, differenze passive di cambio.

### **4) Altri oneri:**

In questa voce sono registrati gli altri oneri finanziari maturati nel periodo e non compresi nelle voci precedenti. Si comprendono in questa voce anche le commissioni sul massimo scoperto, le spese bancarie e accessorie a interessi e commissioni.

## **D) RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITA' FINANZIARIE**

Si iscrivono, in particolare, le rettifiche di valore di attività finanziarie costituite generalmente dalle svalutazioni e dalle rivalutazioni effettuate. Tali rettifiche sono relative alla somma algebrica delle svalutazioni dell'esercizio (segno negativo) e delle rivalutazioni (segno positivo) quando vengono meno le cause di svalutazione delle immobilizzazioni finanziarie e dei titoli iscritti nell'attivo circolare che non costituiscono partecipazioni.

## **E) PROVENTI E ONERI STRAORDINARI**

Per straordinarietà del ricavo o del costo non deve farsi riferimento alla eccezionalità (evento non frequente o non tipico), ma all'estraneità dell'evento rispetto alla gestione ordinaria.

Si iscrivono tra i proventi e gli oneri straordinari anche le poste derivanti da errori nell'applicazione dei principi contabili e, in particolare, dei criteri di valutazione o da sviste o errate misurazioni di fatti che già esistevano al momento della predisposizione dei bilanci di esercizi precedenti, già approvati dall'organo tutorio.

Si riportano di seguito le voci relative ai proventi e agli oneri straordinari:

### **1) Minusvalenze:**

In questa voce va registrato il valore determinato dalla differenza tra il valore originario del bene ceduto (immobilizzazioni immateriali, materiali, partecipazioni e titoli), decurtato del relativo ammortamento, ed il valore di realizzo.

### **2) Plusvalenze:**

In questa voce va registrato il plusvalore determinato dalla differenza tra il valore di realizzo ed il valore originario del bene ceduto (immobilizzazioni immateriali, materiali, partecipazioni e titoli), decurtato dal relativo ammortamento.

### **3) Accantonamenti non tipici attività sanitaria:**

In questa voce sono registrate le quote di costi non tipici accantonate a fine esercizio.

### **4) Concorsi, recuperi, rimborsi per attività non tipiche:**

In questa voce si registrano gli introiti pervenuti all'Azienda Sanitaria a seguito di prestazioni non tipiche: concorso spese per vitto e alloggio da parte del personale dipendente, rimborsi vitto e alloggio per personale non dipendente, recuperi spese telefoniche e postali.

## 5) Sopravvenienze e insussistenze:

le voci sono così classificate:

- Sopravvenienze attive: rappresentano un evento straordinario non prevedibile che determina una variazione positiva del patrimonio (es. erogazioni liberali in denaro, lascito, maggior valore della mobilità attiva rispetto a quello quantificato nell'anno precedente, minori costi per il rinnovo contrattuale riportati a costo negli esercizi precedenti, rettifiche di costi relativi a precedenti esercizi, prescrizione di debiti, incassi di crediti in precedenza considerati inesigibili);
- Sopravvenienze passive: rappresentano un evento straordinario non prevedibile che determina una variazione negativa del patrimonio (es. perdite su crediti per prescrizione non coperte da precedenti svalutazioni, debiti per fatti accidentali e imprevisti, maggiori costi per rinnovi contrattuali intervenuti con ritardo per valori non accantonati o non accantonabili, maggiori costi relativi alla mobilità passiva, maggiori costi per prestazioni di assistenza sanitaria di competenza degli esercizi precedenti, rettifiche di ricavi relativi a precedenti esercizi);
- Insussistenze attive : rappresentano un evento straordinario non prevedibile che determina una mancanza totale o parziale di un elemento dell'attivo (es. furto, danno subito per distruzione di fabbricato), sopravvenuta insussistenza dei ricavi o di attività;
- Insussistenze passive: rappresentano una insussistenza del passivo per mancanza totale o parziale di un elemento passivo (es. prescrizione estintiva di un debito, sopravvenuta insussistenza di oneri, spese o passività).

## RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE

Stante lo schema a scalare del Conto Economico adottato dal codice civile, il risultato di gestione prima delle imposte è dato dalla somma algebrica delle diverse classi. Si evidenzia che un primo confronto dei dati di gestione va sicuramente previsto tra i ricavi relativi al "Valore della produzione" e i "Costi della produzione" che rappresenta la gestione ordinaria dell'Azienda.

## IMPOSTE E TASSE

Questa voce accoglie **le imposte e tasse sul reddito di esercizio**, pagate nell'esercizio stesso, compresa la quota di competenza accantonata al 31 dicembre. Le imposte e tasse non commisurate al reddito vanno indicate nelle voci del costo della produzione (oneri diversi di gestione).

### 1) IRPEG (oggi IRES):

L'imposta IRPEG (IRES) è calcolata sul reddito complessivo imponibile. Il reddito complessivo degli Enti non commerciali (categoria a cui sono ascrivibili le Aziende sanitarie) è formato da:

a) redditi fondiari: tra questi rientrano i redditi dei terreni e dei fabbricati. Si precisa che, in questa tipologia di redditi, rientrano quelli di immobili non destinati ad attività commerciale, che invece sono assimilabili ai redditi d'impresa. Gli immobili destinati ad attività istituzionale, secondo le direttive emanate dal Ministero delle Finanze con circolare ministeriale n.244 del 28/12/99, sono assoggettabili a IRPEG, oggi IRES, in quanto produttivi di reddito fondiario.

b) redditi d'impresa: per le Aziende sanitarie pubbliche vengono assoggettate ad IRPEG, oggi IRES, soltanto le attività di natura commerciale e non quelle istituzionali. Si evidenzia che per le attività

commerciali il Dlgs 460/97 ha stabilito che gli enti non commerciali tengano obbligatoriamente una contabilità separata. Poiché la dizione della norma non specifica che occorre tenere distinti documenti contabili, si ritiene sufficiente che nell'ambito della contabilità economico-patrimoniale vengano evidenziati in appositi conti le attività commerciali e possa essere effettuato in ogni momento un rendiconto tra i rispettivi costi e ricavi.

c) redditi da capitale - per l'individuazione di tale tipologia di redditi si fa riferimento all'art. 44 (ex art.41) del T.U.-DPR 917/86.

d) redditi diversi - anche per questa tipologia di redditi si fa riferimento al DPR 917/86, e specificatamente all'art. 67 (ex art.81).

Si ricorda che le perdite dovute ad attività commerciale non sono compensabili con i redditi di altre categorie, ma sono compensabili, entro il quinto anno, con eventuali redditi della stessa natura.

L'art. 6 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 601 prevede la riduzione dell'aliquota di imposta per le Aziende Sanitarie del 50% rispetto a quella dovuta.

## **2) IRAP:**

L'imposta regionale sulle attività produttive ha come base imponibile il costo del personale; pertanto viene calcolata su base retributiva relativamente ai seguenti emolumenti:

- retribuzioni erogate al personale dipendente;
- compensi erogati per collaborazioni coordinate e continuative;
- compensi erogati a convenzionati interni;
- compensi erogati a commissioni di concorso;
- compensi erogati per borsisti;
- compensi erogati per attività di libera professione;
- compensi erogati per attività di lavoro autonomo non esercitata abitualmente (occasionale);

In caso di distacco (comando) di personale, i relativi oneri concorrono a formare la base imponibile dell'IRAP del soggetto che impiega il personale distaccato e assume rilievo il momento in cui tale soggetto eroga il rimborso degli oneri al soggetto distaccante.

Per quanto riguarda l'IRAP relativa all'attività istituzionale, le direttive del Ministero delle Finanze, riferite alle aziende ed enti pubblici, stabiliscono che il criterio da seguire per l'applicazione dell'imposta è quello di cassa e non quello di competenza.

Inoltre va calcolata l'imposta IRAP anche sull'attività commerciale svolta dall'Azienda Sanitaria, determinando la base imponibile relativa a tale attività e calcolando l'imposta dovuta sul reddito di impresa realizzato nell'anno, nella misura del 4,25%.

## **UTILE/PERDITA DELL'ESERCIZIO**

Il risultato complessivo della gestione dell'esercizio, sia esso utile o perdita, andrà iscritto nello Stato Patrimoniale nell'apposita voce.

## 7) LA NOTA INTEGRATIVA

La Nota Integrativa completa la triade dei documenti costitutivi del bilancio d'esercizio e di esso è parte integrante.

A differenza degli altri due documenti, essa non contiene esclusivamente dati numerici e non ha uno schema obbligatorio; essa assolve essenzialmente alle seguenti funzioni:

- completare i dati dello Stato Patrimoniale e del Conto Economico, fornendo ulteriori informazioni quantitative e descrittive;
- motivare determinati comportamenti contabili seguiti nella redazione del bilancio, con particolare riferimento alle valutazioni compiute e ad eventuali deroghe rispetto ai criteri di legge.

Si ricorda che i valori esposti nella Nota Integrativa devono essere espressi in migliaia di euro.

I contenuti della Nota Integrativa dei bilanci d'esercizio delle Aziende sanitarie possono essere compendati come di seguito descritto, secondo la fonte normativa di riferimento.

**1) L'art. 2427 del codice civile** prevede in generale un elenco di informazioni obbligatorie per la redazione della Nota Integrativa, che devono essere esposte obbligatoriamente anche dalle Aziende sanitarie nella misura in cui esse risultano compatibili con la specifica realtà gestionale.

Gli elementi informativi richiesti dall'art. 2427 cod. civ., al quale si rimanda per il dettaglio, possono essere raggruppati come segue:

- indicazione e illustrazione dei criteri di valutazione adottati, con riferimento a quelli statuiti, regionali, ministeriali e civilistici;
- dati e informazioni di dettaglio relativi alla movimentazione delle immobilizzazioni e di altre voci dello Stato Patrimoniale;
- dati e informazioni di dettaglio relativi all'iscrizione e alla valutazione di alcune voci dello Stato Patrimoniale e del Conto Economico;
- altre informazioni ritenute rilevanti.

**2) Altre informazioni** sono richieste nella Nota integrativa da **altre disposizioni del codice civile**; di seguito, a titolo esemplificativo, si riporta un elenco delle fattispecie che, ove ricorrano, richiedono ulteriori elementi informativi nella Nota Integrativa, facendo rimando per maggiore precisione alle rispettive norme di legge:

- deroga alle disposizioni di legge sulla redazione del bilancio: art. 2423, 4° comma;
- variazioni (in casi eccezionali) dei criteri di valutazione: art. 2423 bis, 2° comma;
- raggruppamento e suddivisioni di voci dello Stato Patrimoniale e del Conto Economico: art. 2423 ter, 2° comma;
- incomparabilità delle voci di bilancio rispetto all'esercizio precedente: art. 2423 ter, 5° comma;
- appartenenza di un elemento patrimoniale a più voci di bilancio;
- modifiche ai piani di ammortamento delle immobilizzazioni: art. 2426, punto 2;
- iscrizione delle partecipazioni in imprese controllate o collegate al costo, qualora risulti superiore al criterio del patrimonio netto, art. 2426, punti 3 e 4;
- differenza apprezzabile tra il valore delle rimanenze a costi correnti alla chiusura dell'esercizio e la valutazione delle stesse con i metodi previsti (media ponderata, LIFO, FIFO): art. 2426, punto 10.

Occorre infine menzionare la norma di chiusura contenuta nel 3° comma dell'art. 2423 del cod. civ., la quale prescrive che *“Se le informazioni richieste da specifiche disposizioni di legge non sono sufficienti a dare una rappresentazione veritiera e corretta, si devono fornire le informazioni complementari necessarie allo scopo.”*; è palmare che la sede di dette informazioni **obbligatorie** è la Nota Integrativa.

**3)** Infine, ma con il medesimo valore vincolante, di seguito si elencano le ulteriori informazioni che devono essere contenute nella Nota Integrativa dei bilanci delle Aziende Sanitarie in virtù della **presente direttiva**. L'elenco non è da considerare esaustivo ma vuole rappresentare un utile supporto all'attività del redattore del bilancio:

- composizione di tutte le voci del bilancio generiche o residuali, qualora apprezzabili;
- commenti e spiegazioni in ordine agli accantonamenti ai vari fondi con particolare riferimento a quelli relativi ai contenziosi in essere (indicando anche le procedure seguite per la quantificazione degli accantonamenti) e a quelli connessi ai rinnovi dei contratti collettivi del personale;
- modalità di rilevazione contabile di particolari fatti gestionali non contemplati dalle linee guida regionali, ministeriali o dai principi contabili;
- indicazione dei fabbricati disponibili destinati alla vendita con apposito atto deliberativo aziendale, per i quali è stata avviata la procedura di vendita (art.31 L.R. 4/2003 e artt.9 e 10 della L.R.17/2004);
- analisi del risultato d'esercizio anche attraverso il confronto degli elementi del Conto Economico con i valori dell'esercizio precedente e disamina delle cause dell'eventuale perdita;
- dati e dettaglio per anno di riferimento delle perdite non ancora coperte e di quelle che sono state ripianate nell'esercizio.
- commenti e spiegazioni relative ad eventuali operazioni connesse alla gestione stralcio;
- crediti e debiti rispettivamente esigibili e riscuotibili oltre l'esercizio successivo;
- dati di dettaglio e considerazioni in ordine ai valori relativi alla mobilità interna ed infraregionale;
- dati relativi alle eventuali operazioni di leasing;
- dati relativi alle eventuali operazioni di cartolarizzazione di crediti;
- rendiconto finanziario.

In allegato alla presente direttiva si fornisce lo schema tipo che le Aziende Sanitarie dovranno adottare per la redazione della Nota Integrativa: detto schema costituisce il contenuto minimo dell'informativa di bilancio che deve essere assolta dal documento in parola, anche in ossequio alla sopra richiamata disposizione del 3° comma dell'art. 2423 del cod. civ..