

L'ARMONIZZAZIONE CONTABILE NEL SETTORE PUBBLICO ITALIANO

Implicazioni per le regioni e per i servizi sanitari regionali

**a cura di
Eugenio Anessi Pessina**



**Società Italiana di Ragioneria
e di Economia Aziendale**

FrancoAngeli

OPEN  ACCESS

Collana della Società Italiana dei Docenti di Ragioneria e di Economia Aziendale (SIDREA)

Direzione: Stefano Marasca (Università Politecnica delle Marche)

Comitato Scientifico: Stefano Adamo (Università del Salento); Luca Bartocci (Università di Perugia); Adele Caldarelli (Università di Napoli Federico II); Bettina Campedelli (Università di Verona); Nicola Castellano (Università di Pisa); Vittorio Dell'Atti (Università di Bari); Francesco De Luca (Università di Chieti-Pescara); Anna Maria Fellegara (Università Cattolica – Piacenza); Raffaele Fiorentino (Università di Napoli Parthenope); Francesco Giunta (Università di Firenze); Alberto Incollingo (Università della Campania); Giovanni Liberatore (Università di Firenze); Andrea Lionzo (Università Cattolica – Milano); Rosa Lombardi (Università di Roma La Sapienza); Luciano Marchi (Università di Pisa); Riccardo Mussari (Università di Siena); Paola Paoloni (Università di Roma La Sapienza).

SIDREA è l'associazione scientifica dei docenti di Ragioneria e di Economia aziendale inquadrati nel settore scientifico-disciplinare SECS-P/07. L'associazione è stata costituita nel 2005 allo scopo di promuovere lo sviluppo della base scientifica, della cultura economico-aziendale e dei principi di buon governo delle aziende di ogni tipo: dalle imprese alle aziende non-profit; dalle aziende private alle amministrazioni pubbliche; dalle piccole e medie imprese alle grandi imprese; dalle aziende familiari alle reti d'impresa.

La Collana pubblica studi e ricerche realizzati nell'ambito dei Gruppi di Studio SIDREA sulle tematiche di rilevante interesse teorico e applicativo nell'area della Ragioneria e dell'Economia Aziendale. L'obiettivo è quello di sviluppare sia modelli teorici sia applicazioni, in rapporto alle teorie economico-aziendali ed alla prassi delle aziende e della professione, sulle specifiche tematiche di riferimento dei gruppi di studio:

- Bilancio e principi contabili;
- Comunicazione non finanziaria;
- Governance e Controlli interni;
- Linee guida per il Controllo di gestione;
- Contabilità pubblica;
- Valutazione d'azienda;
- Diagnosi precoce della crisi d'impresa;
- Capitale intellettuale, Smart Technologies e Digitalizzazione;
- Studi di Genere.



Il presente volume è pubblicato in open access, ossia il file dell'intero lavoro è liberamente scaricabile dalla piattaforma **FrancoAngeli Open Access** (<http://bit.ly/francoangeli-oa>).

FrancoAngeli Open Access è la piattaforma per pubblicare articoli e monografie, rispettando gli standard etici e qualitativi e la messa a disposizione dei contenuti ad accesso aperto. Oltre a garantire il deposito nei maggiori archivi e repository internazionali OA, la sua integrazione con tutto il ricco catalogo di riviste e collane FrancoAngeli massimizza la visibilità, favorisce facilità di ricerca per l'utente e possibilità di impatto per l'autore.

Per saperne di più:

http://www.francoangeli.it/come_publicare/publicare_19.asp

I lettori che desiderano informarsi sui libri e le riviste da noi pubblicati possono consultare il nostro sito Internet: www.francoangeli.it e iscriversi nella home page al servizio "Informatemi" per ricevere via e-mail le segnalazioni delle novità.

L'ARMONIZZAZIONE CONTABILE NEL SETTORE PUBBLICO ITALIANO

Implicazioni per le regioni e per i servizi sanitari regionali

**a cura di
Eugenio Anessi Pessina**



**Società Italiana di Ragioneria
e di Economia Aziendale**

FrancoAngeli
OPEN  ACCESS

Copyright © 2018 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy.

L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sul diritto d'autore ed è pubblicata in versione digitale con licenza *Creative Commons Attribuzione-Non Commerciale-Non opere derivate 3.0 Italia* (CC-BY-NC-ND 3.0 IT)

L'Utente nel momento in cui effettua il download dell'opera accetta tutte le condizioni della licenza d'uso dell'opera previste e comunicate sul sito
<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/it/legalcode>

INDICE

Prefazione	pag.	9
Introduzione	»	15
1. Armonizzazione contabile e riaccentramento istituzionale nel Servizio Sanitario Nazionale , di <i>Eugenio Anessi Pessina e Elena Cantù</i>	»	17
1.1. Introduzione	»	17
1.2. Il processo di riaccentramento e il possibile ruolo delle riforme contabili	»	20
1.3. Metodi	»	22
1.4. Risultati	»	26
1.5. Conclusioni	»	62
2. Resistenza al cambiamento e strategie di applicazione della riforma di armonizzazione: la perimetrazione della spesa sanitaria nel bilancio delle regioni , di <i>Luigi Puddu, Christian Rainero, Alessandro Migliavacca e Giuseppe Modarelli</i>	»	71
2.1. Introduzione	»	71
2.2. La spesa sanitaria e la perimetrazione nel bilancio regionale	»	72
2.2.1. La perimetrazione del bilancio regionale: le entrate e le spese	»	72
2.2.2. Il ruolo dello strumento contabile della perimetrazione delle entrate e delle spese nei bilanci regionali	»	74
2.3. Quadro teorico interpretativo di riferimento	»	76
2.3.1. Le risposte strategiche alle pressioni istituzionali	»	76
2.3.2. I fattori istituzionali e gli elementi predittivi delle risposte organizzative	»	82

2.4. Ipotesi e metodologia	pag.	82
2.4.1. L'ambito spazio-temporale di riferimento	»	82
2.4.2. Analisi delle possibili risposte organizzative e fattori costituenti	»	83
2.4.3. Suddivisione delle regioni in <i>cluster</i>	»	85
2.4.4. Ipotesi di ricerca	»	87
2.5. Risultati	»	88
2.5.1. Documenti reperiti e analisi	»	88
2.5.2. Verifica delle ipotesi	»	91
2.6. Conclusioni	»	93
3. La gestione della spesa sanitaria accentrata tramite <i>holding</i>: il caso Veneto di Azienda Zero , di <i>Niccolò Persiani e Mauro Bonin</i>	»	97
3.1. Premessa	»	97
3.2. La Gestione Sanitaria Accentrata	»	98
3.3. Le modalità di tenuta della contabilità della Gestione Sanitaria Accentrata	»	101
3.4. La GSA con personalità giuridica e il modello Azienda Zero	»	103
3.5. Il modello contabile di riferimento	»	106
3.6. Verso un nuovo sistema informativo-contabile	»	109
3.7. Considerazioni conclusive	»	110
4. I fondi rischi nel bilancio delle aziende sanitarie nel quadro dell'armonizzazione contabile , di <i>Claudia Salvatore ed Ettore Cinque</i>	»	113
4.1. Introduzione	»	113
4.2. Quadro normativo e concettuale di riferimento: le aziende sanitarie e l'armonizzazione contabile	»	118
4.3. Metodologia di ricerca	»	124
4.4. I fondi rischi nel bilancio delle aziende sanitarie secondo il decreto legislativo 118/2011	»	126
4.5. Considerazioni critiche sul trattamento dei fondi rischi secondo i principi contabili	»	129
4.6. Brevi note sul rischio nelle aziende sanitarie	»	130
4.7. Analisi dei dati di bilancio e dei questionari	»	133
4.7.1. Analisi dei dati di bilancio	»	133
4.7.2. Analisi dei questionari e delle interviste	»	137
4.8. Discussione dei risultati della ricerca e implicazioni operative	»	141

5. Il moderno risultato di amministrazione delle regioni tra teoria e pratica: prime riflessioni , di <i>Lidia D'Alessio, Carmela Gulluscio, Pina Puntillo e Carlo Vermiglio</i>	pag. 157
5.1. Introduzione	» 157
5.2. <i>Framework</i> della ricerca	» 158
5.3. Metodologia della ricerca	» 166
5.4. Analisi della letteratura	» 168
5.5. Considerazioni sui risultati dell'analisi della letteratura	» 174
5.6. Il risultato di amministrazione tra la teoria e la pratica	» 183
5.7. Il risultato di amministrazione nelle regioni italiane: prime evidenze	» 194
5.8. Conclusioni	» 206

PREFAZIONE

L'armonizzazione dei sistemi di contabilità e bilancio delle amministrazioni pubbliche (d'ora in poi, armonizzazione) è tema, ormai da tempo, posto al centro dell'attenzione sia degli studiosi sia degli operatori, tanto in Italia che a livello internazionale. Il nostro Paese si è avviato su questo percorso a seguito dell'approvazione della legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3 ("Modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione"). L'armonizzazione – in verità, nella Costituzione si fa riferimento a "l'armonizzazione dei bilanci pubblici", concetto che di per sé potrebbe avere anche una portata assai modesta – era allora fra le materie di legislazione concorrente fra Stato e Regioni elencate all'articolo 117 della Carta. La successiva modifica costituzionale in materia di bilancio (legge 20 aprile 2012, n. 1), con la quale sono stati espressamente previsti i principi dell'equilibrio strutturale delle entrate e delle spese e della sostenibilità del debito delle pubbliche amministrazioni, è intervenuta anche nell'art. 117, comma 2, lett. e), assegnando la materia dell'armonizzazione all'esclusiva competenza legislativa dello Stato. Rispetto al 2001, quindi, il processo è stato centralizzato con conseguente rafforzamento del ruolo del Ministero dell'Economia e delle Finanze, in particolare della Ragioneria Generale dello Stato, quale motore e regista dell'intero percorso di revisione dei sistemi di contabilità e bilancio pubblici.

Muovendo dalla cornice del dettato costituzionale, l'armonizzazione ha seguito nella legislazione ordinaria un percorso riconducibile, in una prima fase, a due leggi fondamentali: la legge 5 maggio 2009, n. 42 ("Delega al Governo in materia di federalismo fiscale") e la legge 31 dicembre 2009, n. 196 ("Legge di contabilità e finanza pubblica"). L'articolo 2, comma 1, della legge 42/2009, così come modificato dalla legge 196/2009, delegava il Governo ad adottare decreti legislativi "in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione, al fine di assicurare, attraverso la definizione dei principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario e la definizione della perequazione, l'autonomia finanziaria di comuni, province, città metropolitane e regioni, nonché al fine di armonizzare i sistemi

contabili e gli schemi di bilancio dei medesimi enti”. Tali decreti dovevano essere informati ai principi e criteri direttivi elencati all’articolo 2, comma 2, lett. h), fra i quali spiccavano l’affiancamento, a fini conoscitivi, alla contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale e l’obbligatorietà del bilancio consolidato. A quanto scritto occorre aggiungere che l’articolo 2, comma 1 della legge 196/2009 delegava il Governo ad adottare uno o più decreti legislativi per l’armonizzazione, ad esclusione di Regioni ed enti locali, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica. I principi e i criteri direttivi ai quali informare i decreti legislativi *ex lege* 196/2009 erano sostanzialmente identici a quelli previsti per Regioni ed enti locali, sopra richiamati.

In pratica, ricomponendo in sintesi unitaria il dettato degli articoli 2 delle leggi 42/2009 e 196/2009, è agevole concludere che l’armonizzazione riguarda l’intero sistema delle amministrazioni pubbliche italiane. Con specifico riferimento a Regioni ed enti locali, il percorso normativo è poi proseguito con l’approvazione del D.lgs. 23 giugno 2011, n. 118, più volte modificato.

Data l’importanza del processo di cambiamento in atto, la Società Italiana dei Docenti di Ragioneria e di Economia Aziendale (SIDREA), attraverso l’attività di ricerca di un folto gruppo di studiosi che abbiamo avuto l’onore di coordinare, ha inteso “fare il punto” sullo stato dell’arte e sui primi effetti dell’applicazione delle innovazioni in oggetto. L’intento è di porre all’attenzione degli studiosi di discipline contabili, del regolatore e della migliore pratica un insieme ordinato di riflessioni approfondite su alcuni dei profili più significativi dell’armonizzazione.

L’interesse e l’entusiasmo che ha suscitato la *call* lanciata attraverso il sito istituzionale della Società per raccogliere manifestazioni di interesse a partecipare al nostro progetto hanno permesso di realizzare quattro distinti volumi, rispettivamente focalizzati su una ricognizione internazionale in materia di armonizzazione (a cura di Eugenio Caperchione e Francesca Manes Rossi), sulle novità del D.lgs. 118/2018 riguardanti le Regioni (a cura di Eugenio Anessi Pessina), sul nuovo ordinamento contabile degli enti locali (a cura di Luca Bartocci e Luca Del Bene) e sull’introduzione della disciplina in materia di bilancio consolidato (a cura di Marco Bisogno e Claudio Teodori).

La nostra convinzione, più che un auspicio, è che i contributi contenuti in ognuno dei suddetti volumi offrano al lettore spunti di rilevante interesse su temi di indiscutibile attualità per la dottrina e per la pratica. Peraltro, si tratta di un’ulteriore concreta evidenza dell’interesse che i soci SIDREA nutrono per le amministrazioni pubbliche e del fatto che la nostra Società rappresenta un interlocutore naturale ed attento anche per le Istituzioni del mondo pubblico.

La modifica dei sistemi di contabilità e bilancio, infatti, non è un esercizio tecnico fine a se stesso, ma un potente mezzo per rivoluzionare il modo di pensare e di comportarsi della dirigenza pubblica e degli apparati politici, oltre che di misurarne e valutarne l'operato anche da parte degli stakeholder. Pertanto, a prescindere da qualunque valutazione antecedente degli obiettivi dell'intero progetto riformatore, da un punto di vista meramente metodologico non può essere dato per scontato che, grazie all'utilizzo delle informazioni prodotte dai nuovi sistemi contabili, si realizzerà certamente un cambiamento, né che si tratterà del cambiamento promesso o auspicato da chi la riforma ha promosso e sostiene, né che tale mutamento sarà privo di "effetti collaterali" inattesi.

Sul punto occorre essere molto specifici e distinguere fra: (i) produzione del dato contabile; (ii) uso del dato contabile; (iii) effetto dell'uso del dato contabile sui risultati. Il processo di cambiamento contabile potrà dirsi completo quando tutti e tre i passaggi saranno compiuti e valutati nelle loro conseguenze.

La produzione dell'informazione, la prima fase che stiamo ancora vivendo, è certamente molto critica perché non solo richiede ingenti investimenti per l'ammodernamento dei sistemi informativi contabili ed extra-contabili e per l'addestramento professionale, ma anche perché implica l'accettazione culturale del cambiamento, processo per sua natura lento e alla cui piena realizzazione si frappongono ostacoli ardui. Bisogna sempre verificare che l'informazione sui risultati sia attendibile, tempestiva e utile a soddisfare gli obiettivi informativi che la riforma suggerisce; d'altra parte è evidente che avere a disposizione un'informazione, pur corretta, non ne comporta automaticamente l'utilizzo.

Ne consegue che possedere i risultati particolari, generali, globali della gestione senza un loro effettivo impiego nei processi decisionali finisce per non produrre alcuna significativa modifica delle logiche e dei comportamenti manageriali e politici. L'esperienza vissuta dagli enti locali è in tal senso emblematica: essi, seppure in forme ibride, hanno già fatto uso della contabilità economico-patrimoniale e, in virtù di un preciso obbligo normativo, hanno prodotto anche consuntivi economici e patrimoniali, oltre che implementare sistemi per il controllo della gestione, con effetti generalmente molto limitati sui comportamenti degli operatori e la percezione dei fruitori potenziali di tali documenti. Tale disallineamento fra "produzione" e "uso" del dato contabile – ovvero la mancata trasformazione del dato in informazione – può accadere per diverse ragioni: un approccio non partecipativo al cambiamento, il prevalere della logica dell'adempimento formale, la mancata comprensione o la non accettazione del nuovo portato informativo del dato.

L'ultimo e più maturo stadio del processo di cui trattiamo consiste nella valutazione dell'effetto dell'uso dei dati che il sistema di contabilità e bilan-

cio mette a disposizione del management, della classe politica e degli stakeholder esterni. Ignorare tale stadio sarebbe molto grave perché equivarrebbe ad avvalorare in campo aziendale il principio di causazione necessaria. Si potrebbe essere indotti a ritenere che la disponibilità di un certo dato porti sempre e comunque ad assumere un determinato comportamento che, se il dato è attendibile, si tradurrà in un effetto economicamente positivo (più elevati livelli di efficienza ed efficacia). Tanto da un punto di vista teorico che da uno eminentemente pratico, simili atteggiamenti sono da respingere.

La visione meccanicistica dei comportamenti umani è estranea alle nostre discipline. Concentrarsi sulla dimensione comportamentale implica lo studio dell'effettivo impatto dei dati contabili (previsti e consuntivi) sul comportamento delle organizzazioni. Pertanto, i sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche possono essere interpretati come soluzioni potenzialmente atte a generare, in un rapporto mezzo-fine, mutamenti organizzativi e sociali anche molto profondi. Una seria indagine del rinnovamento dei sistemi contabili pubblici richiede dunque il superamento dell'approccio funzionalista, ovvero dell'idea che la contabilità pubblica possa essere considerata come una tecnologia neutra rispetto al comportamento di chi ne dovrà utilizzare i risultati informativi a fini decisionali interni ed esterni. Non sempre, o poco spesso, i dati contabili sono utilizzati per soddisfare obiettivi conoscitivi definiti e definibili in precedenza, come l'approccio razionalista classico insegna a presupporre. Sovente, accade il contrario. Gli studi sui processi decisionali hanno messo ben in luce che può essere il dato disponibile a favorire la definizione degli obiettivi da conseguire e non viceversa. In sostanza, ridisegnare i confini e i contenuti dei sistemi contabili pubblici significa rimettere in discussione il corpus esperienziale e culturale accumulatosi nel corso del tempo e, quindi, modificare – a volte sovvertire – i rapporti di potere che, anche per mezzo del dato contabile, si sono instaurati nelle amministrazioni, fra le amministrazioni e le altre aziende e fra le amministrazioni e i loro stakeholder esterni. Si tratta di processi lenti, non privi di contraddizioni interne, ma gli effetti dei quali devono essere attentamente osservati e tenuti sotto controllo.

La nostra speranza è che i quattro volumi che andiamo a licenziare segnino un valido punto di partenza dal quale possano scaturire nuove riflessioni, nella prospettiva di analisi appena richiamata, per ulteriori progetti di ricerca riguardanti i temi trattati.

Prima di concludere sentiamo il dovere di esprimere il nostro più sincero ringraziamento all'attuale Consiglio Direttivo di SIDREA e particolarmente al Presidente, Prof. Luciano Marchi, per avere da subito creduto in questo progetto e averlo costantemente sostenuto con interesse ed entusiasmo.

Desideriamo poi ringraziare i sessantotto Colleghi, provenienti da numerosi atenei italiani, che hanno partecipato alla stesura dell'opera, senza dimenticare che al progetto hanno lavorato anche persone impegnate in istituzioni pubbliche non accademiche. Ci sia consentita una menzione speciale ai Proff. Eugenio Anessi Pessina, Marco Bisogno, Eugenio Caperchione, Luca Del Bene, Francesca Manes Rossi e Claudio Teodori, che, con spirito di amicizia e grande dedizione, non solo hanno accettato la sfida di curare insieme ai sottoscritti i quattro volumi, ma soprattutto hanno sopportato con pazienza le nostre continue sollecitazioni e richieste.

È stata una bella “intrapresa” per la quale siamo grati a tutti quelli che, a qualunque titolo, hanno contribuito e della quale, sinceramente, siamo un pizzico orgogliosi.

Siena e Perugia, luglio 2018

RICCARDO MUSSARI e LUCA BARTOCCI

INTRODUZIONE

La recente riforma contabile delle amministrazioni pubbliche ha dedicato particolare attenzione al livello regionale, che in passato aveva goduto di ampia autonomia in materia, anche in virtù dell'iniziale collocazione della "armonizzazione dei bilanci pubblici" tra le materie di legislazione concorrente, per le quali "spetta alle regioni la potestà legislativa, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legislazione dello Stato" (art. 117 Cost.). Già nella sua versione originaria, il D.lgs. 118/2011 stabiliva "principi contabili generali e applicati per le regioni", nonché per "le province autonome e gli enti locali"; conteneva inoltre un intero titolo espressamente dedicato a stabilire "principi contabili generali e applicati per il settore sanitario". Il D.lgs. 126/2014 ha successivamente aggiunto un altro titolo per disciplinare specificamente l'"ordinamento finanziario e contabile delle regioni".

Il volume si sofferma innanzi tutto sul Servizio Sanitario Nazionale (SSN). Tra gli ambiti di competenza regionale, la sanità riscuote particolare interesse per svariati motivi: rappresenta un'importante componente della spesa pubblica in generale e della spesa regionale in particolare; si è caratterizzata, negli anni Novanta, per un processo di decentramento particolarmente accentuato; tale decentramento è stato però accompagnato, almeno in alcune regioni, da significative criticità in termini di sostenibilità economico-finanziaria, di capacità di risposta ai bisogni di salute, nonché di attendibilità e confrontabilità dei bilanci aziendali e dei dati consolidati regionali; di conseguenza, soprattutto dopo il 2005, è diventata un *target* privilegiato delle politiche di contenimento della spesa e di riaccentramento, in assenza però di esplicite modifiche all'assetto istituzionale. Nel SSN, pertanto, l'armonizzazione contabile non si è limitata a incidere sulla capacità informativa dei bilanci; si è invece riflessa in modo significativo sia sui rapporti interistituzionali tra Stato e regioni, sia sugli assetti istituzionali e organizzativi delle

regioni stesse, accentuando in particolare la dicotomia tra “gestione sanitaria” e “gestione ordinaria”. Il primo capitolo indaga complessivamente queste dinamiche, confermando che i sistemi contabili possono rappresentare un efficace strumento di riaccentramento, soprattutto laddove tale riaccentramento sia perseguito con modalità implicite e gradualità, senza un’esplicita ridefinizione dell’architettura complessiva del sistema pubblico. Ciò anche per effetto della natura molto “tecnica” dell’*accounting*, che ne riduce sia la comprensibilità, sia forse la rilevanza percepita. Il secondo e il terzo capitolo riprendono e approfondiscono gli effetti sugli assetti istituzionali e organizzativi delle regioni: il secondo, sviluppando specificamente il tema della “perimetrazione” di entrate e spese relative alla sanità e indagando empiricamente le scelte regionali in materia; il terzo, presentando il caso veneto di Azienda Zero, ossia l’istituzione di un’azienda specificamente dedicata a governare la sanità regionale e quindi anche a inglobare la Gestione Sanitaria Accentrata, superandone le criticità concettuali, istituzionali e tecnico-contabili. Il quarto capitolo analizza invece i fondi rischi quale posta contabile altamente discrezionale, strettamente dipendente dalle specifiche circostanze aziendali e, quindi, particolarmente complessa da armonizzare senza inficiare la capacità dei bilanci di fornire una rappresentazione veritiera e corretta degli equilibri aziendali e consolidati.

Quanto all’ente regione nel suo complesso, tradizionale risultato di sintesi della gestione è il “risultato di amministrazione”. Con la riforma contabile, tale risultato permane. Per alcune sue componenti, tuttavia, cambia la definizione, pur restando immutata la denominazione: intervenendo significativamente sulle definizioni di accertamento e di impegno, infatti, il legislatore delegato ha conseguentemente modificato anche il concetto di residuo, attivo e passivo. Altre componenti, inoltre, si aggiungono: il riferimento è ai fondi pluriennali vincolati. Infine, si fanno più stringenti le esigenze di costituire “fondi accantonati”. L’ultimo capitolo, pertanto, indaga quanto il risultato di amministrazione post-armonizzazione (complessivamente e per ciascuna delle sezioni identificate dal D.lgs. 118/2011) possa essere significativamente impiegato per fini di valutazione delle azioni e dei risultati della regione, di formulazione delle decisioni programmatiche, di alimentazione finanziaria del successivo processo di autorizzazione.

Milano, luglio 2018

EUGENIO ANESSI PESSINA

1. ARMONIZZAZIONE CONTABILE E RIACCENTRAMENTO ISTITUZIONALE NEL SERVIZIO SANITARIO NAZIONALE

di *Eugenio Anessi Pessina** e *Elena Cantù***

1.1. Introduzione

Negli ultimi decenni i sistemi pubblici sono stati interessati da profondi processi di riforma, che hanno portato al superamento dei modelli tradizionali di pubblica amministrazione e che sono stati generalmente classificati sotto il termine di *New Public Management*. All'interno di questi cambiamenti, un elemento caratterizzante era costituito dai “movimenti centrifughi”, ossia dai processi di decentramento, tesi ad accrescere l'autonomia e la responsabilità dei livelli istituzionali inferiori rispetto allo stato centrale.

Più recentemente si è invece assistito all'emergere di “movimenti centripeti”, ossia di processi di riaccentramento. Il riaccentramento è stato perseguito e realizzato con modalità e strumenti differenziati nei diversi contesti. In alcuni casi è stato modificato l'assetto istituzionale, riattribuendo al livello centrale le prerogative di governo di determinate aree di intervento. In altri casi il riaccentramento è stato meno esplicito ed è avvenuto attraverso una graduale limitazione dell'autonomia dei livelli decentrati cui tali aree di intervento sono rimaste affidate. La limitazione dell'autonomia, in particolare, è stata perseguita tramite strumenti quali la ridefinizione dei meccanismi di allocazione delle risorse finanziarie, l'imposizione di vincoli su specifiche scelte gestionali, la definizione di *standard* e linee guida. Tra questi strumenti rientra potenzialmente anche la ridefinizione dell'assetto contabile, che però in letteratura viene raramente associata ai processi di riaccentramento.

Scopo specifico di questo lavoro è approfondire il ruolo che le riforme

* Professore ordinario di Economia aziendale, Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano; direttore Cerismas.

** Professore associato di Economia aziendale, Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano; responsabile area “Sistemi contabili” Cerismas.

contabili possono esercitare nelle relazioni interistituzionali, con specifico riferimento ai processi di riaccentramento del settore pubblico. In ambito pubblico, infatti, i sistemi contabili sono da sempre usati non solo per finalità di rilevazione, ma anche come meccanismi di *governance* (Wildavsky, 1975): basti pensare al ruolo storicamente svolto dal bilancio di previsione come strumento di regolazione dei rapporti tra organi dell'ente, tra interessi che trovano rappresentanza negli organi politici dell'ente, tra l'ente e i livelli istituzionali sovraordinati. È quindi naturale che i sistemi contabili possano anche essere utilizzati come strumento per accrescere o diminuire l'autonomia delle aziende e dei livelli istituzionali decentrati.

A tal fine, oggetto specifico di analisi di questo studio è il Servizio Sanitario Nazionale (SSN), che rappresenta un ambito di particolare interesse. Infatti, all'interno del settore pubblico italiano, il sistema sanitario si è caratterizzato, negli anni '90, per un processo di decentramento particolarmente accentuato, tanto che inizialmente si era ipotizzato che la sanità potesse essere il "banco di prova" o il "grimaldello" per poi estendere il decentramento ad altri ambiti (Maino, 2001). Tale processo si era tradotto anche in significative modifiche istituzionali, tra cui in particolare la riforma dell'intero Titolo V della Costituzione, approvata nel 2001.

Almeno in alcune regioni, tuttavia, il decentramento è stato accompagnato dalla formazione di ampi disavanzi regionali, una diffusa inattendibilità dei dati economici, un'inadeguata organizzazione dei servizi e una limitata capacità di risposta ai bisogni di salute (AA.VV., 2011; France & Taroni, 2005; Nuti & Seghieri, 2014; Osservatorio Nazionale sulla Salute nelle Regioni Italiane, 2017; Tediosi, Gabriele & Longo, 2009). Di conseguenza, a partire dal 2005, il governo centrale ha intensificato il proprio controllo su tali regioni, principalmente attraverso lo strumento dei Piani di Rientro (PdR) regionali. Le norme prevedono, infatti, che le regioni il cui deficit sanitario raggiunga determinati livelli, siano sottoposte a particolari misure di vigilanza e subiscano una drastica riduzione dell'autonomia (Ferrè, Cuccurullo & Lega, 2012; France, 2008).

Contemporaneamente, con riferimento all'intero settore pubblico italiano, stava maturando la convinzione che il c.d. "federalismo contabile" (Anessi Pessina, 2012; Anessi Pessina, Cantù & Persiani, 2011; Mazzotta & Passaro, 2008) fosse incompatibile con le esigenze informative connesse al coordinamento della finanza pubblica e alle verifiche di rispetto delle regole comunitarie. Al fine di superare tale situazione, l'art. 2, c. 2, lettera h) della L. 42/2009 aveva attribuito al Governo le deleghe per l'adozione di decreti legislativi in materia contabile, finalizzati a disporre di dati di bilancio omogenei, aggregabili, confrontabili, elaborati con le stesse metodologie e criteri

contabili. Sotto questo profilo, il settore sanitario aveva sempre rappresentato un punto di criticità, per le sue peculiarità ordinamentali, contabili e gestionali, come ben evidenziato dalla Corte dei Conti durante l'esame parlamentare dello schema del D.lgs. 118/2011:

I Servizi Sanitari Regionali, infatti, sono articolati in enti che seguono la contabilità economico patrimoniale, mentre la regione adotta il modello della contabilità finanziaria. Le ovvie difficoltà nella conciliazione dei conti provenienti dai due sistemi sono state aggravate dal fatto che la disomogeneità degli ordinamenti contabili delle singole regioni si è riflessa anche sulle modalità di gestione contabile delle aziende sanitarie, e che [...] non sono state adottate disposizioni per la redazione di un rendiconto della regione consolidato con i risultati degli enti sanitari. (Audizione della Corte dei Conti da parte della Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale e della V Commissione della Camera, per l'esame dello schema di D.lgs. 118/2011, 17 maggio 2011).

Il percorso normativo verso l'armonizzazione contabile dell'intero settore pubblico, culminato nell'emanazione del D.lgs. 118/2011, ha quindi consentito al livello centrale di modificare e adeguare anche il quadro normativo contabile delle aziende sanitarie e dei SSR. Il principale obiettivo dichiarato di tale riassetto era accrescere l'attendibilità dei bilanci, la verificabilità dei valori in essi contenuti e la loro confrontabilità tra le regioni:

Va al riguardo particolarmente apprezzata l'introduzione di una cornice normativa coordinata e organica su base nazionale, indispensabile per superare l'attuale disomogeneità dei criteri di valutazione che, introdotti nel tempo dalla non uniforme legislazione regionale, non ha finora consentito una coerente e trasparente comparazione. (Audizione della Corte dei Conti da parte della Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale e della V Commissione della Camera per l'esame dello schema di D.lgs. 118/2011, 17 maggio 2011).

Esso ha offerto però al livello centrale anche un'occasione per imporre alle regioni, in sede normativa, una serie di vincoli e controlli sulla gestione della sanità.

Per analizzare l'impiego degli strumenti contabili nel percorso di riaccantonamento del SSN, il presente studio si avvale della chiave di lettura offerta dal contributo di Miller e Power (2013) sui ruoli dell'*accounting*. Miller e Power (2013) identificano in particolare quattro ruoli chiave per i sistemi contabili: *Territorializing*, *Mediating*, *Adjudicating* e *Subjectivizing*. Sebbene questa classificazione, nell'ambito di questo studio, rappresenti lo schema di analisi e non l'oggetto dell'analisi stessa, le evidenze raccolte offrono alcune indicazioni utili sotto due punti di vista: da un lato, riferire lo

schema alla fattispecie specifica delle relazioni inter-istituzionali; dall'altro, approfondire le relazioni tra i quattro ruoli, mettendone in evidenza aspetti quali complementarità e mutua esclusione.

Il contributo è articolato come segue. Il par. 1.2 presenta un'analisi della letteratura in merito al riaccentramento in atto nel settore pubblico e al possibile ruolo delle riforme contabili nel favorire questa tendenza. Il par. 1.3 e il par. 1.4 sono dedicati rispettivamente alla presentazione dei metodi di ricerca utilizzati e dei risultati dell'analisi. Il par. 1.5, infine, propone alcune conclusioni.

1.2. Il processo di riaccentramento e il possibile ruolo delle riforme contabili

Il *New Public Management* si è generalmente contraddistinto per un forte processo di decentramento¹ (Anselmi, 1995; Cäker & Nyland, 2017; Hood, 1991, 1995; Peters, 2009; Pollitt & Talbot, 2003; Rebora, 1999). La letteratura (Bouckaert, 2009; Ferlie, Pettigrew, Ashburner & Fitzgerald, 1996; Verhoest, Peters, Bouckaert & Verschuere, 2004; Verhoest, Van Thiel, Bouckaert & Laegreid, 2012) ha ampiamente discusso i vantaggi perseguiti, evidenziando in particolare la ricerca di una maggiore responsabilizzazione dell'ente pubblico nei confronti della collettività amministrata, una maggiore flessibilità organizzativa, una più elevata personalizzazione dei servizi.

Più recentemente, tuttavia, sia la letteratura che il dibattito politico hanno progressivamente posto in evidenza i limiti del decentramento nel settore pubblico (Bouckaert, Peters & Verhoest, 2010; Laegreid & Verhoest, 2010). In particolare, è emerso come i processi di riforma dei decenni precedenti avessero portato all'incremento della variabilità dei livelli di *performance* dei servizi sul territorio (Alves, Peralta & Perelman, 2013; Nuti, Seghieri & Vainieri, 2013). Inoltre, parte della letteratura ha evidenziato come il decentramento non abbia prodotto i risultati sperati in termini di efficienza della spesa (De Vries, 2000; Prud'homme, 1995). Un'enfasi particolare è stata posta sull'accresciuta frammentazione del settore pubblico (Christensen & Laegreid, 2006; Christensen & Læg Reid, 2007; Pollitt, 1995), l'indebolimento delle catene di *accountability*, l'impreparazione dei livelli decentrati

¹ In particolare, Peters (2009) classifica le diverse forme di decentramento come segue: 1) *deconcentration*, cioè la creazione di entità autonome o semi-autonome con missioni focalizzate e autonomia manageriale; 2) *decentralization*, cioè lo spostamento di responsabilità dai livelli centrali di governo a quelli sottostanti; 3) *delegation*, cioè l'esternalizzazione dei servizi, attraverso l'affidamento di funzioni pubbliche a soggetti esterni, privati o pubblici.

rispetto alle nuove responsabilità loro affidate, un decentramento delle responsabilità di spesa generalmente superiore al corrispondente decentramento delle responsabilità di imposizione e raccolta dei tributi (Eyraud & Lusinyan, 2011), nonché le criticità derivanti dai fenomeni di *soft budget constraint* (Kornai, 1986; Kornai, Maskin & Roland, 2003).

I limiti del decentramento hanno dunque avviato un processo di riaccentramento, che sta caratterizzando molti Paesi (Bouckaert et al., 2010; Saltman, 2008; Saltman, Bankauskaite & Vrangbæk, 2007) e che si è ulteriormente rafforzato per effetto della crisi finanziaria e delle conseguenti politiche di austerità (Heald & Hodges, 2015; Hlepas, 2016; Peters, 2011; Raudla, Douglas, Randma-Liiv & Savi, 2015; Simonet, 2017; Del Vecchio & Romiti, 2017).

I processi di riaccentramento possono essere variamente classificati. Christensen (2012) distingue tra riaccentramento “verticale” e “orizzontale”, dove il primo riafferma il predominio del governo centrale sulle autonomie locali, mentre il secondo evidenzia la necessità di coordinamento tra soggetti pubblici e privati che operano all’interno della medesima area di intervento pubblico. Viver Pi-Sunyer e Martín (2013) si soffermano in particolare sull’accentramento verticale, distinguendo due fattispecie: quella in cui il livello centrale si riappropria di determinate aree di intervento e quella in cui limita l’autonomia dei livelli decentrati cui tali aree di intervento rimangono affidate. Il primo caso implica una esplicita ridefinizione dell’assetto istituzionale (architettura del sistema pubblico). Il secondo è spesso implicito e si avvale di strumenti quali: la ridefinizione dei meccanismi di allocazione delle risorse finanziarie; l’imposizione di vincoli su specifiche scelte gestionali come, per esempio, blocco del *turnover*, contenimento delle retribuzioni apicali, soppressione di partecipate (Bolgherini, 2014); la definizione di *standard* e linee guida (Fredriksson, Blomqvist & Winblad, 2014). Tra questi strumenti rientra potenzialmente anche la ridefinizione dell’assetto contabile, che però in letteratura viene raramente associata ai processi di riaccentramento.

La letteratura di *accounting*, infatti, ha evidenziato da tempo come i sistemi contabili non siano meri strumenti tecnici neutrali, ma rappresentino strumenti attivi e significativi di mobilitazione sociale, politica ed economica (Hopwood, 1985: 375), in grado di influenzare il contesto culturale (Jeacle, 2012) attraverso la generazione di categorie interpretative. I sistemi contabili possono, dunque, contribuire a modificare, anche radicalmente, relazioni sociali, logiche e gerarchie valoriali (Biondi, 2013; Ellwood & Newberry, 2007; Guthrie, 1998; Hopwood, 1985; Mussari, 2013). In altri termini, essi non sono solo un oggetto o un effetto dei processi di cambiamento, ma sono

essi stessi meccanismi di cambiamento (Burns & Scapens, 2000; Liguori & Steccolini, 2014; Lounsbury, 2001, 2008).

Nel settore pubblico, il ruolo dei sistemi contabili nei processi di riforma (Guthrie, 1998: 1) è stato documentato e presentato in letteratura con riferimento, per esempio, ai processi di managerializzazione (Hopwood, 1985; Pallot, 1992) e privatizzazione (Newberry, 2002; Newberry & Pallot, 2005), all'introduzione dei quasi-mercati (Ellwood & Newberry, 2007), allo sviluppo delle *partnership* pubblico-privato (Edwards & Shaoul, 2003). Come già evidenziato, invece, tale ruolo è stato poco approfondito con riferimento ai più recenti processi di riaccentramento. Il presente scritto intende quindi offrire un contributo a tale prospettiva.

1.3. Metodi

Per analizzare l'impiego delle regole contabili nel percorso di riaccentramento del SSN è stato utilizzato l'approccio proposto da Miller & Power (2013) sui ruoli dell'*accounting*. Più specificamente, gli autori identificano quattro ruoli chiave:

- *Territorializing*: attraverso l'individuazione di "oggetti di calcolo" (fisici o astratti) i sistemi contabili trasformano determinati spazi di attività e organizzativi in "entità economiche" dotate di propri confini, anche in assenza di un riconoscimento giuridico-istituzionale;
- *Mediating*: i sistemi contabili consentono ad attori e organizzazioni distinti e con obiettivi differenziati, di ricercare un contemperamento di interessi;
- *Adjudicating*: i sistemi contabili forniscono misure con cui valutare le *performance* di individui e organizzazioni, con finalità di responsabilizzazione;
- *Subjectivizing*: i sistemi contabili possono essere utilizzati per assoggettare individui e organizzazioni a regole e controlli imposti da altri, pur non potendo eliminare completamente i loro spazi di autonomia decisionale.

Il *framework* proposto da Miller & Power (2013) può essere utilizzato come chiave di lettura per indagare specifici processi di riforma, anche nel settore pubblico. Per esempio, Heald & Hodges (2015) lo usano per interpretare le recenti evoluzioni dei sistemi contabili pubblici nell'Unione Europea a seguito delle politiche di *austerity*. Di particolare interesse, ai fini del presente studio, è il riferimento alle relazioni esistenti tra i quattro ruoli e specificamente al *Territorializing* quale pre-condizione che facilita il dispiegarsi

degli altri tre ruoli. Più recentemente, Barbera & Steccolini (2017) hanno utilizzato il *framework* di Miller & Power (2013) per approfondire come i sistemi contabili abbiano contribuito a ridefinire le relazioni tra gli enti locali e lo Stato in Italia. La loro analisi evidenzia come le politiche di *austerity*, adottate negli ultimi anni, abbiano accresciuto il controllo centrale sulle finanze locali, attraverso l'uso strumentale del sistema contabile con finalità di *Adjudicating* e *Subjectivizing*. Allo stesso tempo, gli enti locali hanno utilizzato il sistema contabile come strumento di *Territorializing* e *Mediating* per adattarsi, reagire o smorzare gli effetti delle politiche centrali.

Come nell'impostazione di Heald & Hodges (2015), tuttavia, i risultati di Barbera & Steccolini (2017) presuppongono una nozione ampia di "sistema contabile", che si estende a strumenti quali, ad esempio, le regole relative ai criteri di finanziamento e riparto, nonché quelle che impongono specifiche scelte organizzative o vincoli gestionali. Nel presente studio, invece, si è adottata una nozione restrittiva di sistema contabile, inteso come l'insieme dei criteri e delle modalità di raccolta, classificazione, rilevazione e rendicontazione di informazioni economico-finanziarie.

Si è quindi svolta un'analisi documentale, attraverso la raccolta della normativa di riforma contabile adottata nel periodo 2010-16, della relativa documentazione di supporto, nonché dei verbali o resoconti stenografici dei lavori preparatori.

Più specificamente, l'analisi si è articolata in tre fasi.

Nella prima fase si sono identificate le principali disposizioni normative in tema di armonizzazione contabile specificamente riferite al SSN:

- il D.lgs. 118/2011, con particolare riferimento al Titolo II;
- la Legge finanziaria 2013 (L. 228/2012, art. 1 comma 36), che ha modificato il D.lgs. 118/2011 in merito alla disciplina degli ammortamenti, creando peraltro alcune significative problematiche applicative, cui si è fatto fronte con l'emanazione di due circolari ministeriali (circolari congiunte MdS-MEF del 28 gennaio 2013 e 25 marzo 2013);
- i decreti ministeriali 17 settembre 2012 e 1 marzo 2013, che affrontano due tematiche: l'emanazione di una casistica applicativa delle regole stabilite con il D.lgs. 118/2011; la definizione e l'operazionalizzazione del concetto di "certificabilità" dei bilanci, con l'introduzione dei Percorsi Attuativi della Certificabilità (PAC) e l'imposizione, a tendere, dell'obbligo di revisione contabile;
- il D.lgs. 126/2014, che ha profondamente modificato il D.lgs. 118/2011, seppure prevalentemente nei titoli non dedicati alla sanità;
- la Legge di Bilancio 2016 (L. 208/2015) e il relativo decreto ministeriale 21 giugno 2016 di introduzione dei cd "Piani di rientro azien-

dali”, con cui il livello centrale ha imposto alle aziende in deficit di predisporre e implementare appositi piani di *turnaround*.

Per le disposizioni che hanno formato oggetto di dibattito parlamentare si sono raccolti e analizzati anche i documenti preparatori (di natura tecnica), nonché i verbali o resoconti stenografici delle audizioni e dei dibattiti nelle Commissioni. È stato in questo modo possibile individuare le modalità di formazione delle decisioni, il rationale dichiarato e le critiche avanzate rispetto alle specifiche regole contabili. Per comprendere le effettive modalità di applicazione delle disposizioni citate si è, infine, provveduto all’analisi dei “Verbali dei tavoli degli adempimenti”, come pubblicati nei Rapporti di monitoraggio della spesa sanitaria prodotti dalla RGS a partire dal 2014 (RGS, 2014, 2015, 2016, 2017). Complessivamente sono stati analizzati 52 documenti, per un totale di 2.561 pagine.

La seconda fase della ricerca è stata dedicata a una lettura dei documenti sopracitati al fine di:

- identificare i temi chiave del complessivo processo di riforma contabile;
- individuare, all’interno di ciascun documento, i riferimenti a ciascun tema.

In particolare, si sono individuati i seguenti temi:

- adozione dell’intero *corpus* normativo del Codice Civile, salvo deroghe esplicite;
- eliminazione dei margini di discrezionalità concessi dal Codice Civile nella valutazione di alcune poste e nella redazione di alcuni documenti;
- deroghe alle disposizioni civilistiche;
- introduzione della Gestione Sanitaria Accentrata (GSA), definita come centro di responsabilità della regione e dotata di un proprio conto di tesoreria;
- obbligo di redazione del bilancio consolidato del SSR;
- certificabilità e revisione contabile dei bilanci delle aziende, della GSA e del consolidato regionale;
- piani di rientro aziendali.

Nella terza fase, infine, i riferimenti a ciascun tema chiave sono stati riletti trasversalmente, codificandoli con uno o più dei quattro ruoli che Miller e Power (2013) attribuiscono all’*accounting*.

La codifica è stata effettuata nella specifica prospettiva del contributo della riforma contabile ai processi di riaccentramento. In via preliminare è stato quindi necessario declinare i quattro ruoli rispetto a questa prospettiva. In particolare, il *Subjectivizing* è stato interpretato come l’uso strumentale del

sistema contabile per ridurre gli spazi di autonomia degli enti decentrati (nella sanità, le singole aziende sanitarie, ma soprattutto le regioni) e controllarne più puntualmente le scelte; l'*Adjudicating* è stato invece visto come più coerente con l'impostazione propria dei processi di aziendalizzazione, in cui l'autonomia degli enti decentrati viene salvaguardata e il sistema contabile è utilizzato per misurarne le *performance* ai fini di un'opportuna responsabilizzazione. Naturalmente, tutti i processi di ridefinizione delle relazioni tra livelli istituzionali possono generare conflitti o destabilizzare equilibri consolidati, richiedendo quindi spesso soluzioni di compromesso (*Mediating*). Infine, alla ridefinizione delle relazioni interistituzionali e/o alla ricerca di compromessi può contribuire l'identificazione di nuovi oggetti di calcolo (*Territorializing*).

Dal punto di vista operativo, per codificare i riferimenti a ciascun tema chiave con uno o più dei ruoli dell'*accounting* si è fatto ricorso ai seguenti criteri:

- caratteristiche tecniche della regola contabile;
- fondamento logico della regola contabile, così come dichiarato, argomentato e sostenuto nel dibattito parlamentare e nei lavori preparatori;
- successione cronologica delle modifiche apportate alle bozze dei provvedimenti, nonché degli emendamenti proposti e approvati.

Questa analisi è stata integrata dalle conoscenze acquisite nel corso di un'estesa attività di osservazione partecipativa svolta dagli autori nell'ambito di gruppi di lavoro a livello sia centrale sia regionale, nel periodo dal 2010 al 2016. La ricerca è stata quindi parzialmente condotta attraverso un approccio "partecipativo" (Jönsson & Lukka, 2005, 2006). Tale approccio, pur sollevando alcune perplessità in termini di validità e legittimità (Baard, 2010), consente l'accesso ai fenomeni oggetto di studio durante il loro svolgimento concreto (Suomala, Lahikainen, Lyly-Yrjänäinen & Paranko, 2010). In questo modo si riduce il rischio che il ricercatore diventi un mero "turista" degli eventi (Jönsson & Lukka, 2005: 5), con accesso solo a una versione edulcorata e pilotata degli eventi stessi (Dumay, 2010).

Più specificamente, gli autori hanno offerto un supporto metodologico al livello centrale nel processo di progettazione e implementazione della riforma contabile. Questo ha consentito loro di partecipare a: (i) gruppi di lavoro composti da funzionari del Ministero dell'Economia e delle Finanze e del Ministero della Salute, nonché da consulenti e accademici; (ii) sessioni tecniche per la definizione di indicazioni e linee guida contabili su specifiche tematiche; (iii) riunioni tra funzionari ministeriali e regionali per la discussione di commenti e suggerimenti formulati dalle regioni rispetto alle bozze di provvedimenti e a problematiche applicative.

Al fine di aumentare la validità e affidabilità delle codifiche (Trochim & Donnelly, 2006), tutte e tre le fasi di analisi (identificazione dei temi-chiave, individuazione dei riferimenti a ciascun tema, codifica di tali riferimenti con uno o più ruoli dell'*accounting*) sono state svolte indipendentemente dai due autori. Tutti i casi di codifica discordi sono stati successivamente analizzati e risolti.

1.4. Risultati

Questa sezione presenta i risultati dell'analisi rispetto a ciascuno dei sette temi chiave precedentemente elencati. Una sintesi è presentata in Tabella 1.1.

Adozione dell'intero corpus normativo del codice civile, salvo deroghe esplicite

La scelta di applicare alle aziende sanitarie pubbliche le disposizioni del codice civile (artt. 2423-2428), salvo deroghe esplicite, è contenuta nell'art. 28 del D.lgs. 118/2011². Essa è confermata anche dal rinvio alle disposizioni del D.lgs. 127/1991 per la redazione del bilancio consolidato del SSR (art. 32 c. 2 D.lgs. 118/2011), anche in questo caso con alcune deroghe esplicite. Il successivo D.lgs. 126/2014, pur intervenendo significativamente su altri aspetti, ha mantenuto immutata questa impostazione. Implicitamente, il rinvio si estende anche ai principi contabili nazionali emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC).

Il rinvio al codice civile è finalizzato a garantire un'armonizzazione delle regole e dei principi contabili adottati nei SSR e nelle singole aziende sanitarie. Ciò al fine di superare la condizione di c.d. "federalismo contabile" che caratterizzava il settore sanitario, in termini di eterogeneità sia delle normative che regolavano la contabilità nelle diverse regioni sia delle prassi contabili aziendali anche all'interno della medesima regione. Questa criticità era emersa in modo chiaro nel dibattito parlamentare sul federalismo:

Dalla prima comunicazione inviata al Governo dalla Copaff (Conferenza tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale) è emerso con chiarezza che la prima difficoltà che si è dovuto superare è stata quella della mancanza di

² L'art. 28 del decreto prevede espressamente che "Per la redazione del bilancio d'esercizio gli enti [sanitari] applicano gli articoli da 2423 a 2428 del codice civile, fatto salvo quanto diversamente disposto nel presente titolo". Viene superata in questo modo la precedente indeterminazione del D.lgs. 502/1992, che stabiliva che le norme contabili per le aziende sanitarie fossero «informate ai principi di cui al codice civile» (art. 5 c. 4). Tale locuzione lasciava infatti aperte diverse possibili interpretazioni rispetto a cosa dovesse intendersi per "informate", nonché a quali "principi" il decreto si riferisse (Grandis, 1996: 21-22; Tieghi, 2000: 95-98).

un “linguaggio comune” che riportasse ad unità i dati contabili. Il problema derivava anche dalla particolare situazione istituzionale del federalismo italiano, dove con la riforma costituzionale del 2001 è stata assegnata alla competenza concorrente la materia “armonizzazione dei bilanci pubblici”, favorendo una sorta di “federalismo contabile” [...] (ogni Regione ha approvato una propria legge di contabilità) che così impiantato si pone in termini poco compatibili con un modello ottimale di federalismo. Una società per azioni applica la regola unica del codice civile per redigere il suo bilancio: non è per questo minata nella sua autonomia. Anche nella linearità uniforme della contabilità il federalismo deve quindi garantire trasparenza verso gli elettori e confrontabilità delle politiche di spesa e di entrata. (Relazione sul federalismo fiscale del Governo al Parlamento, 30 giugno 2010).

Il rinvio al Codice Civile implica l’esogeneità delle norme contabili rispetto a tutti gli attori del sistema, garantendo l’indipendenza dello *standard setter*. In passato, infatti, le regioni avevano potuto avvalersi della propria potestà normativa in materia contabile per concordare con le aziende “soluzioni ragionevoli”, che risolvessero concreti problemi operativi (si pensi all’esclusione delle scorte di reparto dalla valutazione delle rimanenze, a causa della difficoltà per le aziende di rilevare tali fattispecie). In alcuni casi, però, tale potestà era stata anche utilizzata per sottostimare i costi o comunque agevolare il conseguimento del pareggio economico (il riferimento è, per esempio, alla sottostima degli accantonamenti ai fondi rischi, all’impiego di coefficienti di ammortamento molto contenuti rispetto all’effettiva vita utile dei beni, alla sterilizzazione degli ammortamenti in misura superiore alla corrispettiva quota di contributi in conto capitale ricevuti). Stava, infatti, alla discrezionalità degli attori coinvolti fare buon uso di questa flessibilità, oppure abusarne. Scegliere di applicare integralmente il Codice Civile significa, invece, “legarsi le mani”, dal momento che l’unico modo per derogare ai principi civilistici è tramite l’approvazione di norme aventi forza di legge.

Sulla base di queste considerazioni, l’adozione dell’intero *corpus* normativo del Codice Civile può essere prevalentemente interpretata come iniziativa finalizzata all’*Adjudicating*, cioè alla corretta e comparabile misurazione delle *performance* aziendali e regionali. Tutti i Rapporti di monitoraggio predisposti dalla RGS evidenziano, del resto, la volontà di responsabilizzare le regioni rispetto agli equilibri dei SSR:

Con i Patti per la Salute 2007-2009 [...] e 2010-2012 [...] è stata progressivamente implementata una strumentazione normativa che ha determinato un fondamentale salto di paradigma, incentrato sul passaggio dal sistema fondato sulla cosiddetta “aspettativa regionale del ripiano dei disavanzi” da parte dello Stato, al sistema basato sul “principio della forte responsabilizzazione” sia delle regioni

“virtuose”, sia delle regioni con elevati disavanzi. (RGS. Il monitoraggio della spesa sanitaria. Rapporto n. 4, 2017).

L’enfasi sul contributo della riforma contabile a una migliore misurazione delle *performance* regionali (*Adjudicating*) potrebbe anche spiegare perché le regioni (in particolare quelle in equilibrio economico) non abbiano reagito negativamente. Auspicavano, probabilmente, che la riforma potesse favorire una rappresentazione veritiera e corretta delle diverse situazioni economico-finanziarie regionali, consentendo di individuare tempestivamente le regioni che non rispettavano il vincolo economico.

Sulla stessa linea si colloca la successiva emanazione della cd “casistica applicativa”, contenuta nel Decreto Ministeriale 17 settembre 2012. Una delle finalità della casistica, infatti, è chiarire le modalità operative di applicazione di alcune disposizioni civilistiche al contesto delle aziende sanitarie pubbliche, per consentire un’effettiva armonizzazione anche delle prassi aziendali.

Per converso, dalle successive circolari ministeriali e dai verbali dei “Tavoli degli adempimenti” emergono alcune indicazioni che confliggono con la disciplina civilistica ed esulano dalle deroghe esplicite sancite dal D.lgs. 118/2011. Ci si riferisce, in particolare, al trattamento contabile di:

- fondi ammortamento all’1/1/2012;
- debiti per ferie maturate e non godute;
- risorse aggiuntive regionali a copertura del disavanzo consolidato dell’esercizio precedente.

In merito al primo aspetto, la problematica è stata generata dalla L. 228/2012 che, forse inavvertitamente, ha abrogato, nel D.lgs. 118/2011, il periodo che faceva espressamente salvi gli ammortamenti effettuati negli esercizi 2011 e precedenti. Ciò ha comportato l’obbligo, per le aziende, di ricalcolare i fondi ammortamento all’1/1/2012, applicando retroattivamente le aliquote contenute nell’Allegato 3 del D.lgs. 118/2011. A questo punto, si poneva il problema di come trattare la variazione (tipicamente in incremento) dei fondi ammortamento. L’OIC 29 allora vigente richiedeva che tale variazione fosse rilevata tra i proventi e oneri straordinari. Il rispetto di questo principio avrebbe, però, determinato un significativo impatto (tipicamente negativo) sui Conti Economici 2012 di numerose aziende, generando in alcune regioni un disavanzo consolidato superiore alla soglia oltre la quale sarebbe scattato l’assoggettamento obbligatorio a Piano di Rientro. Di conseguenza, con circolare congiunta MdS-MEF del 25/03/2013, è stato stabilito che gli effetti di tale ricalcolo fossero imputati non al Conto Economico 2012, ma direttamente allo Stato Patrimoniale 31/12/2012, come posta di

Patrimonio Netto³. Questa indicazione contabile è classificabile come scelta di *Mediating*, perché evidentemente finalizzata ad evitare che il ricalcolo generasse, per alcuni SSR, una perdita e, di conseguenza, il potenziale assoggettamento a Piano di Rientro per cause estranee alla gestione aziendale.

Alla prospettiva del *Mediating* è riconducibile anche la seconda indicazione contabile, relativa al trattamento delle ferie maturate e non godute. I principi contabili nazionali richiederebbero l'appostazione di un costo e di un correlato debito, in applicazione del principio di competenza economica. Ed infatti, la stessa Corte dei Conti, tra le criticità riscontrate nell'attività di controllo dei bilanci del periodo 2009-2010, aveva segnalato:

Mancati accantonamenti obbligatori in bilancio per importi relativi alle ferie maturate e non godute. (Documento a supporto dell'Audizione della Corte dei Conti da parte della Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale e della V Commissione della Camera, per l'esame dello schema di D.lgs. 118/2011, 17 maggio 2011).

La bozza del D.lgs. 118/2011, presentata dal Governo al Senato nel maggio 2011, includeva un riferimento alle ferie maturate e non godute, prevedendo un principio di valutazione specifico (art. 29):

- l) il valore delle ferie maturate e non godute dà luogo ad accantonamento in coerenza con le specificità dei contratti del comparto. (Schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi – Atto del Governo n. 339, maggio 2011).

³ Più specificamente, il ricalcolo è stato trattato in modo diverso in funzione della sterilizzabilità degli ammortamenti: (i) in presenza di ammortamenti sterilizzati (quindi per i cespiti acquisiti con contributi in conto capitale o con forme di finanziamento degli investimenti ad essi assimilate), la variazione, tipicamente in incremento, dei fondi ammortamento non avrebbe comunque avuto alcun impatto sul Conto Economico perché compensata da una variazione di pari entità e segno opposto (tipicamente quindi in diminuzione) nei finanziamenti per investimenti iscritti nel Patrimonio Netto, come se la sterilizzazione fosse sempre stata effettuata sulla base delle nuove aliquote; (ii) in presenza di ammortamenti non sterilizzati, quindi per i cespiti acquisiti con altre fonti di finanziamento, la circolare congiunta MdS-MEF del 25/03/2013 ha stabilito che “la variazione derivante dal ricalcolo [...] non dovrà essere imputata al Conto Economico 2012, ma dovrà essere imputata a Stato Patrimoniale 2012 come posta di Patrimonio Netto. Le regioni assicureranno la relativa copertura finanziaria in venticinque anni, a partire dal 2013”. La circolare ha richiesto inoltre che i criteri utilizzati per il ricalcolo e gli effetti sul bilancio fossero illustrati in Nota Integrativa. Ciò anche perché, limitatamente agli ammortamenti non sterilizzati, il maggior valore dei fondi ammortamento si sarebbe tradotto in minori costi a carico degli esercizi futuri.

La proposta di inserire un principio di valutazione specifico per questa posta sembrava già prefigurare la volontà di definire un trattamento in deroga alle disposizioni civilistiche. Nella versione finale del D.lgs. 118/2011, tuttavia, tale lettera dell'art. 29 è stata eliminata. Ciò nonostante, MEF e Mds, in un documento di risposta a una serie di quesiti avanzati dalle regioni sull'applicazione della nuova disciplina contabile, si sono espressi in modo puntuale stabilendo quanto segue:

Il Tavolo adempimenti 2003 ha dato precise indicazioni, invitando a rideterminare i relativi fondi in coerenza all'effettiva necessità di remunerazione. Il D.L. 95/2012 (L. 135/2012) ha confermato quanto già richiesto dal Tavolo nel senso che vanno contabilizzati tra i costi del personale/sopravvenienze solo gli esborsi sostenuti per il pagamento delle ferie nelle ipotesi previste (decesso, ecc.). Pertanto le aziende devono procedere alla rideterminazione dei fondi qualora non abbiano già provveduto fin dalla verifica adempimenti 2003. Gli effetti di tale eventuale rideterminazione transitano a conto economico (sopravvenienze attive/passive). (Verbale incontro tecnico tra rappresentanti dei Ministeri e delle Regioni, novembre 2012, quesito 24).

Questa presa di posizione è significativa perché, nella sanità pubblica, le ferie maturate e non godute hanno assunto dimensioni rilevanti, anche per effetto dei vincoli alle assunzioni e del blocco del *turnover*. Con questa indicazione, il livello centrale ha dunque voluto evitare di appesantire i Conti Economici delle aziende che, sulla base di precedenti indicazioni ministeriali nonché talvolta della normativa regionale, non avevano provveduto ad alimentare il fondo. Si è quindi evitato il corrispondente peggioramento del risultato economico consolidato, con le relative conseguenze.

È importante osservare come entrambe le indicazioni ministeriali fin qui analizzate (trattamento degli effetti del ricalcolo degli ammortamenti e delle ferie maturate e non godute) riflettano una forma particolare di *Mediating*. Infatti, esse non rappresentavano un compromesso o una mediazione tra interessi in conflitto (livello centrale vs regionale), quanto piuttosto la volontà comune di evitare che l'applicazione di regole e principi "esogeni" generasse risultati indesiderati, ossia significativi disavanzi per alcune regioni e il conseguente assoggettamento obbligatorio ai Piani di Rientro.

Di stampo diverso è la terza indicazione contabile, relativa al trattamento delle risorse aggiuntive regionali destinate alla copertura delle perdite consolidate del SSR. Secondo la normativa vigente, laddove il Conto Economico consolidato sia in disavanzo, la regione deve provvedere alla copertura nell'esercizio successivo, tipicamente attraverso introiti fiscali derivanti dalla maggiorazione delle aliquote IRPEF e IRAP. In base alla normativa

civilistica, tali versamenti per il ripiano delle perdite andrebbero trattati come apporti di natura patrimoniale che costituiscono poste di patrimonio netto. Nel contesto pubblico, invece, il dibattito mostra una certa confusione rispetto alla natura di tale apporto. A titolo esemplificativo, nei documenti preparatori al dibattito in aula sullo schema di decreto presentato dal Governo, il servizio Bilancio del Senato scriveva:

Nel complesso, ad un primo esame, appare pienamente condivisibile la scelta di far transitare il ripiano delle perdite d'esercizio dal Patrimonio netto, piuttosto che valutarne la realizzazione in conto "sopravvenienze" dell'esercizio successivo a quello conclusosi in perdita, ivi rispondendosi ad una logica di piena valenza del criterio della competenza economica anche per le partite straordinarie del reddito. (Servizio Bilancio del Senato, Documenti preparatori al dibattito in aula sullo Schema di decreto 118/2011 presentato dal Governo, maggio 2011).

Nel processo di approvazione del D.lgs. 118/2011, in altri termini, non si escludeva la possibilità di rilevare il ripiano regionale delle perdite come un ricavo invece che come un apporto di patrimonio netto. E infatti, subito dopo l'approvazione del D.lgs. 118/2011, le indicazioni ministeriali ai Tavoli di monitoraggio sul trattamento di questa posta sono state coerenti con la prima impostazione. Non solo. Tali indicazioni hanno stabilito che i fondi assegnati al SSR a copertura dei disavanzi dell'esercizio precedente debbano essere contabilizzati come proventi dell'esercizio in cui si è manifestato il disavanzo, anziché dell'esercizio successivo, nel quale vengono assegnate le coperture. In altri termini, i consolidati regionali, nella loro versione definitiva, sono per definizione sempre in equilibrio, perché includono gli effetti delle successive misure regionali di copertura dei disavanzi. Oltre a violare il principio di competenza, questa disposizione genera una rappresentazione fuorviante della *performance* economica regionale. Nell'Intesa Stato-Regioni che ha preceduto l'approvazione del D.lgs. 126/2014 (di modifica del D.lgs. 118/2011), le regioni non hanno mancato di sollevare una critica a tale indicazione:

L'utilizzazione del criterio dell'imputazione relativamente all'anno del disavanzo finanziario in materia sanitaria e non a quello di imposta comporta la deroga al principio dell'annualità del bilancio con la conseguenza di vanificare l'obiettivo del decreto legislativo di armonizzazione dei bilanci. (Intesa della Conferenza Unificata sullo schema di decreto legislativo concernente disposizioni integrative e correttive del D.lgs. 118/2011, 3 aprile 2014).

In risposta, i rappresentanti ministeriali hanno evidenziato come tali indicazioni fossero state introdotte perché coerenti con lo specifico fabbisogno del livello centrale di imporre e monitorare la tempestiva approvazione delle

misure di copertura degli eventuali disavanzi regionali e la loro effettiva destinazione al comparto sanitario:

I rappresentanti del Ministero dell'economia e delle finanze e del Ministero della salute hanno sottolineato la specialità delle regole contabili del Titolo II che disciplinano i fatti relativi al Servizio Sanitario Nazionale e alla erogazione dei LEA, essendo la sanità oggetto di programmazione a livello nazionale (livello del finanziamento ed assegnazione delle risorse); al riguardo, hanno precisato che, se la Regione interessata non accertasse l'entrata futura del gettito fiscale, [...], risulterebbero in disavanzo i bilanci dei servizi sanitari regionali delle Regioni in piano di rientro, pur essendo le risorse finanziarie di tali gettiti fiscali vincolate a garantire l'equilibrio del sistema della Regione stessa. (Intesa della Conferenza Unificata sullo schema di decreto legislativo concernente disposizioni integrative e correttive del D.lgs. 118/2011, 3 aprile 2014).

Il dibattito su questa fattispecie, tra stato e regioni, ha comunque prodotto una delle pochissime modifiche apportate dal D.lgs. 126/2014 al Titolo II del D.lgs. 118/2011, attraverso l'inserimento del comma 2-bis dell'art. 20. Tale comma ha stabilito che i gettiti derivanti dalle manovre fiscali regionali e destinati alla copertura dei disavanzi del SSR siano iscritti nel bilancio finanziario regionale nell'esercizio di competenza dei tributi.

È stato opportunamente chiarito (con l'introduzione del comma 2-bis) che i gettiti derivanti dalle manovre fiscali regionali e destinati al finanziamento del Servizio sanitario regionale sono iscritti nel bilancio nell'esercizio di competenza dei tributi. Si esclude in modo esplicito, quindi, che gli effetti futuri delle manovre previste possano essere registrati con riferimento all'anno in cui si decide di intervenire con la leva fiscale, ma con decorrenza dall'anno successivo. (Audizione della Corte dei Conti alla Commissione Parlamentare per l'attuazione del Federalismo Fiscale sullo schema di D.lgs. 126/2014, 29 maggio 2014).

In questo modo si è però generato uno sfasamento temporale tra bilancio finanziario della regione e bilancio consolidato economico-patrimoniale del SSR.

Infatti, i verbali dei Tavoli di monitoraggio sul risultato di gestione dei SSR, riferiti appunto ai conti economici consolidati, mostrano come il livello centrale continui a utilizzare il criterio dell'imputazione, nell'anno del disavanzo, della relativa copertura, considerata come ricavo dell'esercizio. A titolo esemplificativo:

La Regione Liguria presenta a IV trimestre 2016 un disavanzo di 71,079 mln di euro. Tale risultato di gestione trova copertura nelle risorse regionali di 76,500 mln di euro. Dopo il conferimento di tali coperture, il risultato di gestione evidenzia un avanzo di 5,421 mln di euro. (Verbale della riunione del Tavolo di verifica degli

adempimenti per le regioni Lombardia, Veneto, Liguria, Emilia-Romagna, Toscana, Umbria, Marche e Basilicata; 14, 15 e 16 marzo e 5 aprile 2017).

La Regione Lazio a IV trimestre 2016 presenta un disavanzo prima delle coperture di 163,752 mln di euro, in linea con quanto previsto nel Programma operativo 2016- 2018. Dopo il conferimento delle coperture fiscali preordinate e vincolate alla copertura dei disavanzi del SSR per un importo pari a 687,225 mln di euro, residua un avanzo di 523,473 mln di euro. Tavolo e Comitato, sulla base delle richieste del bilancio regionale, valutano che la maggiore copertura fiscale possa rientrare nella disponibilità del bilancio regionale per un importo pari a 300 mln di euro. La restante maggiore copertura fiscale potrà rientrare nella disponibilità del bilancio regionale in occasione della valutazione definitiva della stessa, in occasione dell'esame del Conto consuntivo 2016. (Verbale della riunione congiunta del Tavolo di verifica degli adempimenti e del Comitato LEA per la regione Lazio, 28 marzo 2017).

Per questa fattispecie, il trattamento contabile ministeriale è quindi complessivamente riconducibile alla logica del *Subjectivizing*, in quanto specificamente teso ad impedire che le regioni dirottino il gettito delle misure di copertura verso ambiti di attività diversi dalla sanità.

Eliminazione dei margini di discrezionalità concessi dal Codice Civile nella valutazione di alcune poste e nella redazione di alcuni documenti

Il D.lgs. 118/2011 contiene alcune disposizioni che eliminano i margini di discrezionalità concessi dal Codice Civile nella valutazione di alcune poste e nella redazione di alcuni documenti. Si fa riferimento, in particolare, all'imposizione di:

- un metodo uniforme (quello della media ponderata) per la valutazione del costo delle rimanenze di beni fungibili, limitando la discrezionalità dei redattori di bilancio prevista, invece, dal codice civile, che ammette diversi metodi di calcolo (art. 29, lettera a)⁴;
- coefficienti obbligatori di ammortamento, anziché lasciare all'azienda il calcolo degli ammortamenti sulla base della stima della vita utile del bene. È peraltro fatta salva la possibilità per le regioni di autorizzare l'utilizzo di aliquote più elevate (art. 29, lettera b)⁵;

⁴ Il Codice Civile, all'art. 2426 c.c., punto 10), stabilisce che "il costo dei beni fungibili può essere calcolato col metodo della media ponderata o con quelli: 'primo entrato, primo uscito' o 'ultimo entrato, primo uscito'". L'art. 29, lettera a) del D.lgs. 118/2011 stabilisce invece che "il costo delle rimanenze di beni fungibili è calcolato con il metodo della media ponderata".

⁵ Il Codice Civile, all'art. 2426 c.c., punto 2), stabilisce che "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 loro residua possibilità di utilizzazione". L'art. 29, lettera b) del D.lgs. 118/2011 stabilisce invece che "l'ammortamento delle immobilizzazioni materiali e immateriali si effettua per quote costanti, secondo le aliquote indicate

- uno schema obbligatorio di Nota Integrativa. Rispetto a quanto previsto dalle norme civilistiche (art. 2427), che si limitano ad elencare i contenuti minimi della Nota Integrativa, il modello predisposto dal legislatore delegato per il SSN si concretizza in uno schema predefinito molto analitico, prevalentemente organizzato in tabelle pre-impostate e in domande a risposta chiusa (art. 26 c. 3);
- un piano dei conti obbligatorio minimo (art. 27), che invece non è previsto nell'ordinamento civilistico.

Le scelte relative a rimanenze e ammortamenti rispondono chiaramente all'esigenza di garantire una maggiore uniformità dei dati contabili per le finalità di consolidamento, coordinamento e controllo della finanza pubblica, anche per le significative conseguenze derivanti dall'approvazione di bilanci che presentino rilevanti disavanzi regionali (inasprimenti fiscali, contrazione dei servizi, riduzione dell'autonomia) e, a livello nazionale, dal mancato rispetto delle regole europee sul *fiscal compact*⁶:

L'applicazione di regole omogenee rende infatti possibile una valutazione comparativa della parte dei disavanzi su cui queste poste [gli ammortamenti, NdA] finiscono per incidere nei diversi sistemi regionali. (Audizione della Corte dei Conti da parte della Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale e della V Commissione della Camera, per l'esame dello schema di D.Lgs. 118/2011, 17 maggio 2011).

Ciò si traduce nella riduzione dei margini di discrezionalità dei redattori del bilancio rispetto a quanto previsto dal Codice Civile, anche a scapito della rappresentazione veritiera e corretta delle singole realtà aziendali.

Lo schema di Nota Integrativa definito dal D.lgs. 118/2011 è uniforme e molto dettagliato. Anch'esso è finalizzato a rispondere alle esigenze informative e di controllo dei livelli istituzionali superiori, piuttosto che degli altri destinatari dell'informativa contabile. Allo stesso modo, il piano dei conti minimo obbligatorio consente al livello centrale di disporre di informazioni uniformi a un livello molto più analitico rispetto a quello offerto dallo schema di bilancio:

nella tabella di cui all'Allegato n. 3, che costituisce parte integrante del presente decreto legislativo. È fatta salva la possibilità per la Regione di autorizzare l'utilizzo di aliquote più elevate; in tal caso, gli enti devono darne evidenza in Nota Integrativa".

⁶ Si tratta del Trattato sulla stabilità, sul coordinamento e sulla *governance* dell'Unione Europea. Il Fiscal Compact è stato firmato il 2 marzo 2012 da tutti i 17 paesi che all'epoca facevano parte dell'eurozona e dai due paesi (Lettonia e Lituania) che sono entrati successivamente nell'eurozona. È stato anche firmato da 6 altri membri dell'Unione Europea non appartenenti all'eurozona, cioè Bulgaria, Danimarca, Ungheria, Polonia, Romania, Svezia. Non è stato firmato da Gran Bretagna, Repubblica Ceca e Croazia.

In tale ambito sono particolarmente significativi l'introduzione di uno schema di rendiconto finanziario e l'individuazione di un contenuto minimo obbligatorio sia della nota integrativa sia della relazione sulla gestione al fine di evidenziare informazioni di tipo qualitativo finora non sempre garantite dalle aziende e, comunque, per consentire una lettura sistematica e integrata con i dati di bilancio. (Audizione della Ragioneria generale dello Stato da parte della Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale e della V Commissione della Camera per l'esame dello schema di D.lgs. 118/2011, 17 maggio 2011).

Complessivamente, cioè, il bilancio è stato inteso quasi esclusivamente come strumento di informativa interna al gruppo pubblico, anziché salvaguardarne la tipica funzione di informativa esterna, in particolare verso i soggetti che non sono nella condizione di richiedere rendicontazioni adattate alle proprie particolari necessità informative⁷.

In più, la scelta di eliminare i margini di discrezionalità deriva anche dalla volontà di limitare il ricorso sistematico alle politiche di bilancio che hanno caratterizzato la realtà pubblica⁸ e che sono generalmente finalizzate a mascherare la formazione di perdite di esercizio, con conseguente deterioramento dell'attendibilità dei dati di spesa e di disavanzo. Ciò traspare in modo evidente nella facoltà, lasciata alle regioni, di autorizzare aliquote di ammortamento più elevate di quelle previste dal D.lgs. 118/2011, ma non inferiori (art. 29 c. 1 lett. b D.lgs. 118/2011).

Oltre che nel D.lgs. 118/2011, la restrizione dell'autonomia contabile del redattore del bilancio si ritrova anche nella casistica approvata con il D.M. 17 settembre 2012, per esempio in merito all'ammortamento delle manutenzioni incrementative⁹ o alla destinazione di eventuali utili d'esercizio al finanziamento

⁷ Tale impostazione è del resto coerente con le posizioni secondo cui nel settore pubblico "la pubblicazione dei bilanci non è di pubblico interesse, perché il pubblico non ha interesse" (Jones, 1992: 262).

⁸ Tali politiche di bilancio sono spesso riconducibili all'influenza che i cicli politici esercitano sull'attività delle aziende pubbliche. Sul tema si rimanda a Borgonovi (1996).

⁹ La casistica sulle immobilizzazioni materiali, presentata alla Conferenza Stato-Regioni a giugno 2013, prevede indicazioni specifiche sull'ammortamento delle manutenzioni incrementative: "Ogni intervento manutentivo capitalizzato dovrà essere ammortizzato secondo un proprio piano di ammortamento, con le modalità previste dal D.lgs. 118/2011. L'aliquota da utilizzare sarà quella prevista dall'allegato 3 al D.lgs. 118/2011 per il cespite oggetto dell'intervento, purché ciò trovi riscontro in un effettivo aumento nella vita utile del cespite stesso. Laddove invece l'intervento manutentivo non incrementi la vita utile del cespite, occorrerà utilizzare un'aliquota più elevata, in modo che l'ammortamento dell'intervento manutentivo si completi contestualmente all'ammortamento del valore di acquisizione del cespite. Non è invece mai consentito ammortizzare l'intervento manutentivo con un'aliquota inferiore a quella prevista dal D.lgs. 118/2011, né ovviamente continuare l'ammortamento dell'intervento manutentivo nel caso il cespite venga eliminato o alienato".

degli investimenti¹⁰.

In conclusione, l'introduzione di regole contabili uniformi che restringono i margini di discrezionalità concessi dal Codice Civile nella valutazione di alcune poste e nella redazione di alcuni documenti potrebbe a prima vista apparire riconducibile all'*Adjudicating*, perché aumenta la confrontabilità dei bilanci.

In realtà, tuttavia, anche il dibattito parlamentare rivela la particolare enfasi sui temi del consolidamento e controllo della finanza pubblica a livello centrale:

Con l'intervento normativo qui in esame dovrebbe completarsi tale impegnativa riforma contabile, in modo da realizzare per gli enti territoriali l'armonizzazione dei rispettivi sistemi contabili, in quanto elaborati con le stesse metodologie e criteri contabili, al fine di soddisfare le esigenze informative connesse al coordinamento della finanza pubblica – con riguardo anche alle operazioni di consolidamento dei conti pubblici nazionali – ed alle verifiche del rispetto delle regole comunitarie. (Dossier del Servizio studi della Camera per l'esame dello Schema di decreto legislativo correttivo e integrativo del D.lgs. n. 118/2011 presentato dal Governo, 22 aprile 2014).

Complessivamente, l'enfasi sulla necessità del livello centrale di utilizzare l'armonizzazione per le finalità di consolidamento della finanza pubblica, attraverso un riaccentramento delle decisioni sulle scelte contabili, fa dunque propendere per una caratterizzazione delle norme in oggetto verso il ruolo di *Subjectivizing*.

Deroghe alle disposizioni civilistiche

Oltre a ridurre i margini di discrezionalità concessi dal Codice Civile, il D.lgs. 118/2011 prevede due principali tipologie di deroghe¹¹.

Da un lato, il Decreto (art. 26) definisce una specifica struttura del bilancio per le aziende sanitarie pubbliche e ne disciplina schemi e contenuti.

Dall'altro, introduce alcuni "principi di valutazione specifici del settore sanitario" (art. 29), alcuni dei quali successivamente declinati nella casistica applicativa, tra cui, principalmente:

¹⁰ La casistica sul patrimonio netto, presentata alla Conferenza Stato-Regioni a giugno 2013, prevede espressamente che l'eventuale utile accantonato a riserva con finalità di finanziamento degli investimenti debba essere "stornato da utili (perdite) portati a nuovo all'apposita voce Riserve da utili di esercizio destinati a investimenti. Confluirà successivamente nel fondo di dotazione (secondo quanto stabilito dalla casistica sulla Sterilizzazione degli ammortamenti) e non potrà essere utilizzato per sterilizzare l'ammortamento dei cespiti così acquisiti".

¹¹ Il decreto stabilisce anche una terza deroga, rappresentata dall'obbligo di predisposizione del bilancio preventivo.

- la “sterilizzazione” degli ammortamenti laddove l’acquisizione dei cespiti sia stata finanziata da contributi in conto capitale o donazioni. Sotto il profilo tecnico, contributi e donazioni vengono inizialmente iscritti nel Patrimonio Netto e poi gradualmente stornati a ricavo, a compensazione degli ammortamenti dei cespiti con essi finanziati (art. 29 lettera c)¹²;
- l’obbligo di reinvestimento dei corrispettivi generati da cessioni di cespiti il cui acquisto sia stato finanziato da contributi in conto capitale o donazioni (art. 29 lettera c)¹³;
- l’ammortamento al 100% nell’anno di acquisizione dei cespiti acquisiti senza una fonte di finanziamento dedicata (art. 29 lettera b)¹⁴;
- l’obbligo di rilevazione della mobilità interregionale sulla base dei dati quantificati in via definitiva nelle delibere di riparto, quindi di dati certi, ma riferiti alla competenza di almeno due esercizi precedenti (art. 29 lettera h)¹⁵;
- il trattamento delle quote inutilizzate di contributi vincolati di parte corrente non come risconti passivi, ma come accantonamenti in

¹² Art. 29, lettera c) del D.lgs. 118/2011: “I contributi in conto capitale da regione sono rilevati sulla base del provvedimento di assegnazione. I contributi sono iscritti in un’apposita voce di Patrimonio Netto, con contestuale rilevazione di un credito verso regione. Laddove siano impiegati per l’acquisizione di cespiti ammortizzabili, i contributi vengono successivamente stornati a proventi con un criterio sistematico, commisurato all’ammortamento dei cespiti cui si riferiscono, producendo la sterilizzazione dell’ammortamento stesso. [...] Le presenti disposizioni si applicano anche ai contributi in conto capitale dallo Stato e da altri enti pubblici, a lasciti e donazioni vincolati all’acquisto di immobilizzazioni, nonché a conferimenti, lasciti e donazioni di immobilizzazioni da parte dello Stato, della regione, di altri soggetti pubblici o privati”.

¹³ Art. 29, lettera c) del D.lgs. 118/2011: “[...] Nel caso di cessione di beni acquisiti tramite contributi in conto capitale con generazione di minusvalenza, viene stornata a provento una quota di contributo commisurata alla minusvalenza. La quota di contributo residua resta iscritta nell’apposita voce di Patrimonio Netto ed è utilizzata per sterilizzare l’ammortamento dei beni acquisiti con le disponibilità generate dalla dismissione. Nel caso di cessione di beni acquisiti tramite contributi in conto capitale con generazione di plusvalenza, la plusvalenza viene direttamente iscritta in una riserva del Patrimonio Netto, senza influenzare il risultato economico dell’esercizio. La quota di contributo residua resta iscritta nell’apposita voce di Patrimonio Netto ed è utilizzata, unitamente alla riserva derivante dalla plusvalenza, per sterilizzare l’ammortamento dei beni acquisiti con le disponibilità generate dalla dismissione”.

¹⁴ Art. 29, lettera b) del D.lgs. 118/2011: “[...] a partire dall’esercizio 2016 i cespiti acquistati utilizzando contributi in conto esercizio, indipendentemente dal loro valore, devono essere interamente ammortizzati nell’esercizio di acquisizione [...]”.

¹⁵ Art. 29, lettera h) del D.lgs. 118/2011: “[...] Ai fini della contabilizzazione della mobilità sanitaria extraregionale attiva e passiva, si prende a riferimento la matrice della mobilità extraregionale approvata dal Presidente della Conferenza delle Regioni e delle Province autonome ed inserita nell’atto formale di individuazione del fabbisogno sanitario regionale standard e delle relative fonti di finanziamento dell’anno di riferimento”.

appositi fondi spese future, da rendere disponibili negli esercizi successivi di effettivo sostenimento dei costi tramite un utilizzo indiretto del fondo¹⁶ (art. 29, lettera e)¹⁷.

La definizione di schemi di bilancio *ad hoc* per le aziende sanitarie pubbliche ha prevalenti finalità di *Adjudicating*, in quanto principalmente finalizzata ad una corretta rappresentazione delle particolari voci economiche e patrimoniali delle aziende stesse. Nel contempo presenta però alcuni elementi di *Subjectivizing*, in quanto l'elevato dettaglio degli schemi pare prevalentemente destinato a supportare processi di consolidamento dei conti pubblici e di controllo incrociato da parte del livello centrale, al fine di individuare eventuali disallineamenti. Significativa, al riguardo, è anche la presenza nel piano dei conti di 82 voci dedicate alle transazioni tra aziende della medesima regione o tra aziende e GSA, nonché di altre 58 voci dedicate alle transazioni interregionali all'interno del SSN.

Quanto ai principi di valutazione specifici del settore sanitario, la “sterilizzazione” degli ammortamenti¹⁸ deriva da una specificità delle aziende sanitarie pubbliche, ossia che i contributi in conto capitale dallo Stato e dalla regione rappresentano la modalità ordinaria di finanziamento degli investimenti, a differenza delle imprese, dove i “contributi in conto impianti” esistono, ma rappresentano una modalità molto circoscritta. Nel contempo, questo trattamento contabile riflette la volontà di perpetuare la dipendenza delle aziende sanitarie da finanziamenti dei livelli istituzionali superiori, per poterle guidare le scelte e priorità di investimento. Infatti, laddove gli ammortamenti siano sterilizzati, un'azienda in pareggio economico presenterà un cash flow operativo sostanzialmente nullo e quindi incapace di alimentare gli investimenti aziendali.

¹⁶ Al momento del sostenimento del costo, cioè, si alimenta la specifica voce del Conto Economico (acquisti di beni, acquisti di servizi, costi del personale...) e il relativo debito. Contemporaneamente viene rilevata una riduzione del fondo spese future e un accredito della rispettiva voce di “utilizzo fondo”.

¹⁷ Art. 29, lettera e) del D.lgs. 118/2011: “le quote di contributi di parte corrente finanziati con somme relative al fabbisogno sanitario regionale standard, vincolate ai sensi della normativa nazionale vigente e non utilizzate nel corso dell'esercizio, sono accantonate nel medesimo esercizio in apposito fondo spese per essere rese disponibili negli esercizi successivi di effettivo utilizzo”.

¹⁸ In merito alla specifica soluzione tecnico-contabile di far transitare i contributi da Patrimonio Netto anziché riscontare le quote di competenza degli esercizi successivi, si trattava di una prassi già diffusa e incorporata nella maggior parte delle pre-esistenti normative contabili regionali, benché in contrasto con l'impostazione dei principi contabili OIC 16 e IAS 20. Il suo mantenimento nel D.lgs. 118/2011 è stato quindi motivato da esigenze di continuità, nonché dal timore che il meccanismo dei risconti venisse nei fatti disapplicato, imputando l'intero contributo come ricavo dell'esercizio di assegnazione per mascherare la presenza di perdite di esercizio.

In coerenza con l'impostazione sottostante la sterilizzazione degli ammortamenti si pone anche la scelta di imporre che il corrispettivo dell'alienazione di cespiti acquisiti con contributi in conto capitale sia destinato a nuovi investimenti: quanto è stato originariamente assegnato per investimenti deve mantenere tale destinazione e non può essere utilizzato per la copertura dei costi di esercizio.

Particolarmente significativa è la regola che impone l'ammortamento al 100%, nell'anno di acquisizione, dei cespiti acquisiti senza una fonte di finanziamento dedicata. Tale disposizione riflette, in modo evidente, la volontà del legislatore delegato di utilizzare le regole contabili per guidare le scelte gestionali delle aziende e perseguire un obiettivo di governo della spesa e del debito. Questa regola, infatti, disincentiva l'effettuazione di investimenti da parte delle aziende sanitarie pubbliche laddove questi non siano finanziati da specifici contributi in conto capitale, da lasciti e donazioni o da mutui. Ciò perché le analisi della RGS sulle cause della crescita della spesa sanitaria e del debito avevano individuato:

Una politica degli investimenti (nelle regioni del centro nord) sostenuta senza effettive risorse a disposizione creando difficoltà di cassa e determinando oneri futuri. (RGS. Il monitoraggio della spesa sanitaria. Rapporto n. 1, 2014).

L'obbligo di rilevazione della mobilità interregionale sulla base di dati certi, ma riferiti alla competenza di almeno due esercizi precedenti, ha evidenti riflessi negativi sul rispetto del principio di competenza. Esso consente però al livello centrale di verificare la quadratura delle partite, impendendo che regioni ed aziende migliorino i propri risultati economici attraverso la sopravvalutazione dei saldi di mobilità. Questo aspetto è ben evidente nella metodologia di monitoraggio dei risultati di gestione dei SSR utilizzata dalla RGS:

Il risultato di gestione viene desunto a partire dal conto economico (CE) consolidato del Servizio sanitario regionale inviato al NSIS, previa verifica della corretta contabilizzazione delle voci di entrata AA0030 e AA0040 nonché della mobilità sanitaria extraregionale e della loro coincidenza con quanto riportato nel bilancio regionale, perimetro sanità e con quanto riportato negli atti formali di riparto. (RGS. Il monitoraggio della spesa sanitaria. Rapporto n. 4, 2017).

Infine, la specifica modalità di trattamento delle quote inutilizzate di contributi vincolati, pur salvaguardando la corretta rilevazione della natura dei costi, determina una duplicazione dei costi stessi e non è quindi finalizzata ad incrementare la capacità informativa del bilancio. È stata invece introdotta per favorire le quadrature contabili tra diversi livelli di governo circa l'entità

dei contributi vincolati assegnati in ciascun esercizio, di cui viene richiesto anche uno specifico dettaglio in Nota Integrativa (indicazione dell'esercizio di assegnazione e dei successivi utilizzi per anno).

In sintesi, la definizione di principi di valutazione specifici per il settore sanitario dovrebbe, in linea di principio, rispondere a finalità di *Adjudicating*, cioè garantire una maggiore capacità dei bilanci di riflettere in modo veritiero e corretto la situazione economica, patrimoniale e finanziaria dell'azienda e del SSR, nonché le cause gestionali che nel periodo hanno portato l'azienda e il SSR a rispettare o meno il vincolo economico. Questo aspetto sembrava guidare il legislatore nella stesura del D.lgs. 118/2011:

L'articolo 28, nel disporre in modo chiaro che per la redazione del bilancio si applicano le disposizioni civilistiche [...] introduce, tuttavia, delle deroghe alle stesse allo scopo di tenere conto delle peculiarità tipiche del settore sanitario, come emerse in questi anni anche alla luce del continuo monitoraggio dei conti sanitari. (Audizione della Ragioneria generale dello Stato da parte della Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale e della V Commissione della Camera per l'esame dello schema di D.lgs. 118/2011, 17 maggio 2011).

In realtà, tuttavia, le disposizioni contenute nel Decreto sono di nuovo prevalentemente riconducibili alla finalità di *Subjectivizing*, cioè alla volontà di limitare l'autonomia gestionale di regioni e aziende, in quanto tese a:

- consentire il controllo e la quadratura, da parte del livello centrale e di quello regionale, dei trasferimenti rispettivamente a regioni e aziende, per evitare che siano destinati ad attività differenti rispetto a quelle previste. Il riferimento è alla scelta di creare “fondi spese future” anziché risconti passivi nel caso di contributi finalizzati non interamente utilizzati;
- limitare il rischio di ricorso alle politiche di bilancio, in particolare tramite le disposizioni sulla contabilizzazione della mobilità interregionale, finalizzate ad evitare una sovrastima del saldo attivo o una sottostima di quello passivo;
- accentrare le decisioni di investimento a livello regionale e nazionale, aumentando la dipendenza delle aziende dai livelli istituzionali superiori. Il caso dell'ammortamento integrale delle immobilizzazioni acquistate senza fonti di finanziamento dedicate rappresenta l'esempio emblematico. A questa finalità si possono ricondurre, però, anche le regole in merito alla sterilizzazione degli ammortamenti e all'obbligo di reinvestimento dei corrispettivi da alienazione dei cespiti originariamente acquistati con contributi in conto capitale.

Il potenziale impatto restrittivo di queste disposizioni sull'autonomia delle aziende era emerso già in sede di dibattito parlamentare, con riferimento in particolare all'ammortamento integrale:

Tale disposizione, se coerente con la necessità di evitare ulteriori perdite di esercizio, va peraltro temperata con l'autonomia di gestione riconosciuta alle aziende sanitarie. (Audizione della Corte dei Conti da parte della Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale e della V Commissione della Camera per l'esame dello schema di D.lgs. 118/2011, 17 maggio 2011).

Di conseguenza, dopo l'approvazione del D.lgs. 118/2011, alcune di queste disposizioni sono state oggetto di forte resistenza da parte delle regioni, tanto che il livello centrale ha dovuto limitarne o posticiparne l'impatto tramite specifici provvedimenti. Questi interventi sono chiaramente riconducibili alla funzione del *Mediating*. In particolare, per l'ammortamento integrale delle immobilizzazioni acquistate senza fonti di finanziamento dedicate, è stato introdotto un regime transitorio quadriennale, tramite l'approvazione in Parlamento di un apposito emendamento¹⁹. Quanto alla mobilità interregionale, le regioni hanno ottenuto che l'obbligo di utilizzare i valori sanciti nell'Intesa di riparto, quindi riferiti a due anni precedenti, valga per i dati consolidati dei SSR, ma non per le singole aziende:

La Regione deve assicurare la corrispondenza dei valori con quelli riportati nella matrice di mobilità dell'atto formale dell'anno di riferimento. Può, tuttavia, consentire alle aziende di valorizzare le partite di ricavo/costo coerentemente con la competenza economica, facendosi carico di eventuali differenziali in sede di GSA (mod. 000), garantendo l'omogeneità di comportamento tra le aziende regionali, nonché l'omogeneità nel tempo richiesta dal principio della continuità delle valutazioni e un'adeguata informazione sulle scelte effettuate in Nota Integrativa. (Verbale incontro tecnico tra rappresentanti dei Ministeri e delle Regioni, novembre 2012, quesito 5).

Introduzione della Gestione Sanitaria Accentrata, definita come Centro di Responsabilità della regione e dotata di un proprio conto di tesoreria

Un'importante scelta, stabilita nell'art. 22 del D.lgs. 118/2011, riguarda l'obbligo per le regioni di rilevare in un apposito sistema di contabilità economico-patrimoniale le sole operazioni riconducibili alla «gestione sanitaria accentrata presso la regione» (GSA)²⁰, escludendo quindi tutte le operazioni

¹⁹ Il riferimento è all'art. 1, c. 36, L. 228/2012 che ha sostituito il contenuto della lettera b) dell'art. 29, c. 1, D.lgs. 118/2011.

²⁰ La GSA «è configurata dalla normativa come quell'entità che, in relazione alle operazioni finanziate con risorse destinate al servizio sanitario regionale, regola e registra i rapporti

relative agli altri ambiti di attività della regione stessa. A ciò si collega l'obbligo per le regioni di istituire appositi conti di tesoreria per la sanità, separati rispetto alle altre funzioni regionali (art. 21 del medesimo decreto). È importante sottolineare che, nelle relazioni annuali della Ragioneria Generale dello Stato, questa scelta viene generalmente presentata come la principale finalità della riforma contabile introdotta con il D.lgs. 118/2011:

Con tale decreto legislativo sono state introdotte le disposizioni dirette a garantire un'agevole individuazione dell'area del finanziamento sanitario, attraverso l'istituzione della Gestione Sanitaria Accentrata (GSA); la perimetrazione, nell'ambito del bilancio regionale, delle entrate e delle uscite relative alla sanità; la trasparenza dei flussi di cassa relativi al finanziamento sanitario, attraverso l'accensione di specifici conti di tesoreria intestati alla sanità. Unitamente a ciò, il predetto decreto legislativo ha provveduto a disciplinare ulteriori aspetti [...]. (RGS. Il monitoraggio della spesa sanitaria. Rapporto n. 4, 2017).

L'introduzione della GSA voleva consentire la redazione di un bilancio consolidato del SSR attraverso una chiara delimitazione della spesa sanitaria regionale rispetto all'ambito non sanitario (cd. "perimetrazione"):

In tal senso [le norme sulla GSA] sono dirette a superare una lacuna attualmente presente nel sistema di rendicontazione regionale e di monitoraggio dovuta al fatto che, sebbene le regioni presentino regolarmente uno schema di conto economico con riferimento alla gestione sanitaria accentrata, oggetto di verifica tecnica da parte dei tavoli di verifica degli adempimenti, tuttavia detto schema non è supportato da una procedura di bilancio, a sua volta conseguente alla tenuta di conti in contabilità economico-patrimoniale. (Audizione della Ragioneria generale dello Stato da parte della Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale e della V Commissione della Camera, per l'esame dello schema di D.lgs. 118/2011, 17 maggio 2011).

Voleva inoltre, anche attraverso la separazione dei conti di tesoreria, rendere più trasparenti gli eventuali trasferimenti (permanenti o temporanei) di fondi tra i due ambiti al fine di evitare distrazioni di risorse destinate alla sanità:

Questa innovazione assicura che i fondi del SSN non vengano distolti per essere destinati ad altre finalità, consente un'applicazione più rigorosa, per dette gestioni, del principio di competenza, rappresenta, infine, uno strumento necessario per

economici, patrimoniali e finanziari intercorrenti, da una parte, fra la singola regione, lo Stato, le altre regioni/province autonome; dall'altra, fra la singola regione, le aziende sanitarie, gli altri enti pubblici ed i terzi vari (per le cd spese accentrate), nonché all'interno della regione, tra la GSA ed il bilancio regionale" (Casistica GSA, Documento n. 1).

predisporre un effettivo bilancio consolidato degli Enti titolari del Servizio Sanitario Regionale. (Audizione della Corte dei Conti da parte della Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale e della V Commissione della Camera, per l'esame dello schema di D.lgs. 118/2011, 17 maggio 2011).

La *ratio* di questa disposizione è quella di evitare dispersioni e distrazioni di risorse destinate al servizio sanitario; fenomeno, questo, che, in taluni casi, ha assunto notevole entità. (Audizione della Corte dei Conti da parte della Commissione Parlamentare per l'attuazione del Federalismo Fiscale sullo schema di D.lgs. 126/2014, 29 maggio 2014).

L'obbligo per le regioni di garantire “un'esatta perimetrazione”, tanto sul lato delle entrate, quanto su quello delle spese, delle risorse destinate al finanziamento del servizio sanitario regionale [è stato introdotto] al fine di consentire un'immediata lettura e confrontabilità tra le risorse iscritte in bilancio e quelle indicate negli atti di determinazione del fabbisogno sanitario standard regionale e delle correlate fonti di finanziamento [...] nonché quelle ulteriori eventualmente destinate dalla regione al finanziamento del proprio servizio sanitario regionale. (Audizione della Ragioneria Generale dello Stato da parte della Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale e della V Commissione della Camera, per l'esame dello schema di D.lgs. 118/2011, 17 maggio 2011).

Infine, era finalizzata a favorire i controlli incrociati tra i dati di bilancio delle aziende e quelli della regione, soprattutto in termini di debiti e crediti, così da aumentare l'attendibilità dei dati aziendali e consolidati²¹.

²¹ Un caso particolarmente critico di disallineamento era stato rilevato con riferimento ai dati 2008 della Regione Piemonte: “La riconciliazione delle risultanze dei conti regionali con quelle delle Aziende sanitarie [...] è stata effettuata da una società esterna con riferimento ai saldi contabili al 31 dicembre 2008 e successivamente oggetto di verifica da parte del Tavolo di monitoraggio. L'analisi è stata effettuata sui crediti indistinti e sui crediti in conto capitale, separatamente. Per quanto riguarda i crediti indistinti, è emerso che al 31/12/2008 erano iscritti nei bilanci d'esercizio delle ASR per un valore pari a 2.228 mln di euro (comprensivi delle poste non monetarie relative alle perdite 2004 ancora da coprire per 159 mln di euro). Al contrario, i residui passivi della Regione al 31/12/2008 risultavano ammontare a 1.356 mln di euro. [...] La differenza tra quanto iscritto dalle Aziende e quanto riportato come residui passivi corrisponde al totale dei crediti cancellati e non più re-impegnati sul bilancio regionale ed è pari a 872 mln di euro. Tale importo non include 11 mln di euro di ulteriori impegni perenti relativi a crediti vincolati. [...] Pertanto, il totale dei crediti ridotti e non re-impegnati sul bilancio regionale è risultato essere pari a 883 mln di euro. Anche con riferimento ai crediti in conto capitale, nella relazione sopra richiamata redatta dalla società esterna e oggetto di verifica da parte del Tavolo di monitoraggio, sono emersi dei disallineamenti rispetto a quelli non reimpegnati. [...] Nel verbale del Tavolo di monitoraggio del 4 aprile 2013, il MEF, non avendo ricevuto altra documentazione, [...] ha utilizzato la relazione prodotta dalla società esterna sopra citata, ritenendo che il mancato conferimento di risorse per 883.000 migliaia di euro debba essere considerato nel calcolo del risultato di esercizio del 2012” (Corte dei conti – Sezione regionale di Controllo per il Piemonte, 2013).

È opportuno segnalare che, sebbene la GSA sia definita dalla norma come “centro di responsabilità”²², essa si configura come una *reporting entity* individuata non sulla base di criteri organizzativi, bensì con riferimento a una specifica tipologia di entrate (le operazioni finanziate con risorse destinate al SSR), secondo quello che la terminologia anglosassone definisce *authorized allocation of funds approach* (IFAC-PSC, 2000)²³.

In linea di principio, piuttosto che istituire la GSA, sarebbe stato più lineare creare un ente pubblico giuridicamente autonomo (es. un’Agenzia Sanitaria Regionale), deputato alla gestione delle risorse dedicate alla sanità. Ciò sarebbe stato funzionale all’esigenza del livello centrale di esercitare un controllo più stringente sull’impiego delle risorse destinate alla sanità, evitando nel contempo le incertezze e le ambiguità sulla natura del nuovo soggetto, nonché la necessità di regolamentarne nel dettaglio il sistema di rilevazione²⁴.

L’istituzione obbligatoria di un soggetto giuridico autonomo, però, difficilmente avrebbe superato il vaglio della Corte Costituzionale, potendo configurarsi come indebita ingerenza nelle prerogative regionali di governo del SSR. Con la GSA, la scelta contabile di istituire una nuova *reporting entity* ha rappresentato lo strumento con cui il livello centrale ha sopperito all’impossibilità di intervenire sull’assetto istituzionale. È quindi evidente il ruolo della GSA come strumento di *Territorializing*, ossia di trasformazione di determinati spazi organizzativi e di attività in “entità economiche” dotate di propri confini, pur in assenza di un riconoscimento giuridico-istituzionale. Il potenziale ruolo della GSA come entità gestionale e non solo contabile, peraltro, era già stato prefigurato nel dibattito parlamentare:

Si rileva, inoltre, che l’individuazione di un responsabile della gestione accentrata presso la regione con compiti attualmente di mero rilievo contabile, ma in

²² “1. Le regioni che esercitano la scelta di gestire direttamente presso la regione una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario di cui all’articolo 19, comma 2, lettera b), punto i), individuano nella propria struttura organizzativa uno specifico centro di responsabilità, d’ora in poi denominato gestione sanitaria accentrata presso la regione, deputato all’implementazione ed alla tenuta di una contabilità di tipo economico-patrimoniale atta a rilevare, in maniera sistematica e continuativa, i rapporti economici, patrimoniali e finanziari intercorrenti fra la singola regione e lo Stato, le altre regioni, le aziende sanitarie, gli altri enti pubblici ed i terzi vari, inerenti le operazioni finanziate con risorse destinate ai rispettivi servizi sanitari regionali” (art. 22 c. 1 D.lgs. 118/2011).

²³ Il documento è disponibile su: www.ifac.org.

²⁴ Si consideri che, data la particolare natura di tale “entità” e la sostanziale inapplicabilità dei principi contabili per le imprese alla redazione del suo bilancio, la GSA ha rappresentato l’oggetto privilegiato della casistica applicativa. I primi documenti approvati, in particolare, hanno focalizzato la propria attenzione addirittura sulle scritture ordinarie e sui meccanismi di rilevazione, prima ancora che sui criteri valutativi e di esposizione in bilancio.

prospettiva con funzioni anche gestionali, presuppone una più dettagliata disciplina che ne definisca in maniera omogenea le specifiche competenze e, soprattutto, le responsabilità. (Audizione della Corte dei Conti da parte della Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale e della V Commissione della Camera, per l'esame dello schema di D.lgs. 118/2011, 17 maggio 2011).

La separazione della sanità dal resto delle attività regionali è stata successivamente rafforzata dalla Casistica applicativa che, per esempio, ha esplicitato la necessità di rilevare debiti e crediti della GSA non solo verso l'esterno, ma anche verso la "Regione non-sanità"²⁵. L'unità istituzionale dell'ente regione è rimasta, quindi, confermata sulla carta, ma è stata indebolita nella pratica.

Come già evidenziato, questa "separazione" della sanità dalle altre attività regionali è stata principalmente finalizzata a consentire al livello centrale di esercitare un maggiore controllo sulle risorse dedicate alla sanità. Il *Territorializing*, in altri termini, non è stato fine a se stesso, ma ha rappresentato un importante strumento di *Subjectivizing*, consentendo al livello centrale un più incisivo monitoraggio delle scelte regionali.

La forza di questa trasformazione "surrettizia" è evidente nelle perplessità e resistenze che la sua implementazione ha incontrato da parte delle regioni. Queste ultime hanno inizialmente avanzato delle proposte di modifica in sede di discussione dei Decreti ministeriali relativi a PAC e casistica applicativa (approvati il 1 marzo 2013): tali proposte non sono però state accolte, oppure sono state ritirate. L'opposizione è proseguita con la scelta dei rappresentanti regionali di bloccare l'approvazione delle successive casistiche ministeriali relative alla GSA, che sono state presentate alla Conferenza Stato-Regioni/PA nel giugno 2013, ma che tuttora non hanno completato l'iter di approvazione. Infine, lo scetticismo delle regioni rispetto alla GSA è risultato ancora più evidente durante la discussione interistituzionale relativa alle modifiche da apportare al D.lgs. 118/2011.

Il Titolo II induce a trattare la parte sanitaria del bilancio regionale (Gestione Sanitaria Accentrata) come un'entità terza e non come un semplice centro di responsabilità e di rilevazione contabile della regione atto a registrare le scritture economico-patrimoniali indispensabili per la redazione del Bilancio di esercizio (come correttamente dovrebbe essere considerato). [...] Sotto il profilo finanziario, esiste una totale identità tra la GSA e la parte di Regione che gestisce le

²⁵ L'art. 22 richiedeva alla GSA di rilevare esclusivamente i rapporti economici, patrimoniali e finanziari intercorrenti fra la singola regione, lo Stato, le altre regioni/province autonome, le aziende sanitarie, gli altri enti pubblici ed i terzi vari. Nella casistica, invece, si prescrivono scritture contabili che comportano l'accensione di conti quali "Crediti v/ Regione o Provincia autonoma per spesa corrente – IRAP", "Crediti v/ Regione o Provincia autonoma per spesa corrente – addizionale IRPEF", "Crediti v/ Regione per ripiano perdite".

risorse del perimetro sanità e non si può considerare come un soggetto terzo rispetto alla Regione. È impossibile infatti che un centro di responsabilità della regione operi al di fuori del bilancio regionale. [...] Occorre considerare tutti i crediti della GSA verso la Regione previsti dal piano dei conti del Titolo II come crediti della Regione verso lo Stato o verso terzi. (Parere della Conferenza delle Regioni e P.A. per l'Intesa sullo schema di decreto legislativo integrativo e correttivo del D.lgs. 118/2011, 20 febbraio 2014 – intesa non raggiunta).

Anche nel dibattito parlamentare era stata avanzata una proposta di messa in discussione della GSA, che non è però stata accolta:

Proposta n. 5 dei senatori Cappelletti e Molinari: Alle Osservazioni, dopo la lettera f), aggiungere la seguente: “f-bis) valuti il Governo l’opportunità di adottare un quadro di regole uniforme per l’intero bilancio regionale, al fine di evitare una duplice registrazione dei medesimi eventi contabili e di garantire una efficace armonizzazione delle regole contabili regionali ed in particolare, con riferimento al Titolo II del decreto legislativo n. 118 del 2011, a trattare la parte sanitaria del bilancio regionale (Gestione Sanitaria Accentrata) non come una entità terza bensì come un semplice centro di responsabilità e di rilevazione contabile della Regione atto a registrare le scritture economico-patrimoniali indispensabili per la redazione del bilancio di esercizio”. (Commissione Parlamentare per l’attuazione del federalismo fiscale, Parere sullo Schema di decreto legislativo recante disposizioni integrative e correttive del D.lgs. 118/2011, 9 luglio 2014).

Le resistenze delle regioni all’istituzione e al pieno funzionamento della GSA erano in parte dovute al rischio di vedere ridotta la propria autonomia nelle scelte di impiego delle risorse, ma erano anche conseguenza delle significative tensioni interne alle regioni che la costituzione della GSA aveva generato. In particolare, erano sorti conflitti tra i dipartimenti responsabili rispettivamente del bilancio regionale e della gestione del SSR, soprattutto perché i primi vedevano indebolito il proprio controllo sul più importante ambito di spesa regionale.

Significativamente, in almeno due regioni (Veneto e Liguria), il dibattito interno sull’istituzione della GSA ha portato alla decisione di separare completamente l’ambito sanitario dagli altri ambiti regionali. In queste regioni, infatti, sono state costituite entità regionali giuridicamente autonome, specificamente dedicate alla gestione del SSR (rispettivamente Azienda Zero e A.Li.Sa.). Evidentemente, il rischio di un possibile maggiore controllo da parte del livello centrale per effetto della separazione è stato considerato minore rispetto ai benefici conseguibili da una maggiore autonomia della regione-sanità rispetto agli altri ambiti di intervento regionale.

Con la proposta di legge in esame il ruolo fondamentale nella *governance* viene assegnato all’“Azienda Zero”, ossia al nuovo ente strumentale della Regione le cui funzioni sono individuate all’art. 2 del disegno di legge. Essa ingloberà tutte le funzioni e le attività finora svolte dall’Area sanità e sociale cui si aggiungeranno le funzioni e le responsabilità della Gestione sanitaria accentrata (GSA). [...] Stando al testo della proposta di legge n. 23 e segnatamente al comma 4 dell’art. 14, si preannuncia anzitutto uno smantellamento dell’area Sanità e Sociale della Regione Veneto, le cui funzioni e risorse strumentali e finanziarie verranno trasferite all’Azienda Zero [...]. (Parere di Anaa-Assomed Veneto – Associazione Medici e Dirigenti del SSN – sulla proposta di legge regionale di istituzione di Azienda Zero, agosto 2015).

Obbligo di redazione del bilancio consolidato del SSR

Nonostante i processi di responsabilizzazione finanziaria delle regioni avessero da tempo spostato l’attenzione dai risultati economici aziendali a quelli complessivi dei SSR, la normativa nazionale e regionale precedente al D.lgs. 118/2011 disciplinava esclusivamente i sistemi contabili delle aziende. Di conseguenza, con riferimento al SSR nel suo complesso, la maggior parte delle regioni si limitava alla redazione dei modelli economici ministeriali CE e SP per il codice “999-Riepilogo regionale”. Tale modello era generalmente determinato come somma di tutte le aziende e del codice “000” (spese dirette regionali), al netto delle partite reciproche, senza regole specifiche sulle modalità di costruzione e sui criteri utilizzati. La compilazione dei modelli “999” presentava, pertanto, diversi problemi metodologici, tra cui in particolare è possibile citare i seguenti: non sempre i saldi infragruppo si elidevano; le modalità di determinazione delle “spese dirette regionali” (codice “000”) non venivano esplicitate; i crediti verso la regione, come riportati dalle aziende nei propri bilanci, non venivano riconciliati con i dati rilevati nel sistema finanziario regionale, anche a causa della diversa base contabile utilizzata (contabilità economico-patrimoniale per le aziende; contabilità finanziaria per le regioni); una serie di soggetti controllati direttamente o indirettamente dalla regione erano esclusi dal modello “999”, con il rischio di sottostimare i debiti e i costi del SSR (Cantù, 2014).

Nonostante questi limiti, erano però proprio tali “riepiloghi regionali” ad essere utilizzati per le verifiche dei Tavoli Ministeriali. Questo generava la necessità, per i Tavoli, di porre una forte attenzione al controllo dei dati e alla definizione delle rettifiche da apportare, distorcendo per certi versi la finalità dei Tavoli stessi, che avrebbero dovuto dedicarsi all’interpretazione dei dati piuttosto che alla loro verifica. Va inoltre segnalato che le “correzioni” richieste dai Tavoli ai “riepiloghi regionali”, mentre venivano incorporate nei dati di contabilità nazionale, non erano necessariamente riprese nei sistemi contabili delle aziende.

L'art. 32 del D.lgs. 118/2011 ha introdotto l'obbligo del bilancio consolidato del SSR, rimandando alla normativa d'impresa (D.lgs. 127/1991), tranne che per alcune deroghe esplicite, riferite in particolare a: (i) area di consolidamento; (ii) struttura e contenuto del bilancio consolidato; (iii) tempistiche di consolidamento e soggetti coinvolti.

L'introduzione dell'obbligo di redigere un bilancio consolidato del SSR è innanzi tutto riconducibile alla prospettiva del *Territorializing*. Si formalizza, infatti, quanto peraltro era già diventato evidente nella prassi, ossia la preminente rilevanza del SSR nel suo complesso quale oggetto di calcolo delle *performance* economiche:

Il bilancio consolidato consente di comprendere la realtà reddituale, patrimoniale e finanziaria del complesso del sistema sanitario regionale inteso come entità diversa dai singoli enti che lo compongono, evidentemente depurandolo dei movimenti economici fra gli enti sanitari regionali e fra questi e la gestione sanitaria accentrata. (Servizio Bilancio del Senato, Documenti preparatori al dibattito in aula sullo schema di D.lgs. 118/2011 presentato dal Governo, maggio 2011).

Questo *Territorializing* pare, a sua volta, prevalentemente finalizzato all'*Adjudicating*. La definizione di regole specifiche sul consolidato dovrebbe, infatti, favorire la predisposizione di dati attendibili e comparabili rispetto a cui verificare il conseguimento di un equilibrio complessivo, basato su un unico sistema di valori, a differenza della rappresentazione pregressa, che mostrava il risultato del SSR come somma di equilibri parziali:

L'attività di controllo e monitoraggio della Corte dei conti sul settore sanitario [...] ha rilevato la difficoltà di disporre di dati contabili omogenei attraverso i quali ricostruire la dimensione economica complessiva del settore e la sua sostenibilità in termini di mantenimento degli equilibri di bilancio. Ciò deriva dalla coesistenza di sistemi contabili che rispondono a diversi principi e logiche (finanziaria per i bilanci delle Regioni ed economica per le aziende sanitarie). Resta difficile la conciliazione tra i due sistemi, così come resta approssimativo il confronto tra i dati degli Enti di Regioni diverse, attese le non omogenee discipline di dettaglio che ogni Regione ritiene di adottare nella sua autonomia. Ardua è anche la rintracciabilità dei flussi "intragruppo", che complica la ricostruzione di un "consolidato" del settore sanitario in grado di intercettare anche l'incidenza degli organismi partecipati sull'effettivo risultato economico finanziario dell'intero settore. (Audizione della Corte dei Conti da parte della Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale e della V Commissione della Camera, per l'esame dello schema di D.lgs. 118/2011, 17 maggio 2011).

All' *Adjudicating* può essere ricondotto anche l'obbligo di includere nella Nota Integrativa al bilancio consolidato un prospetto di raccordo tra il consolidato stesso e il rendiconto finanziario della regione.

Nello stesso tempo, alcune specifiche disposizioni si connotano invece per una finalità di *Mediating*.

L'esempio più evidente è rappresentato dalla definizione di un'area di consolidamento "ridotta", cioè non estesa a tutte le controllate dirette e indirette. Infatti, il Decreto definisce in modo puntuale i soggetti da includere nell'area di consolidamento (art. 32 c. 3), limitandoli ai seguenti: GSA, ASL, AO, IRCCS pubblici (anche se trasformati in fondazioni), AOU pubbliche integrate con il SSN.

Che la definizione di un'area di consolidamento "ridotta" sia stata l'esito di un processo di mediazione è evidente da almeno tre aspetti. Innanzi tutto, a parziale compensazione, l'art. 32 c. 6 del D.lgs. 118/2011 stabilisce che siano presentati in Nota Integrativa l'elenco ed una serie di informazioni relative a ogni eventuale partecipazione detenuta dalle aziende consolidate, nonché a ogni altra società partecipata o ente dipendente della regione che riceva a qualsiasi titolo una quota delle risorse destinate al finanziamento del SSR (es. Agenzia Sanitaria Regionale). In secondo luogo, il decreto prefigura quest'area di consolidamento "ridotta" come transitoria, delineando la sperimentazione di un ulteriore bilancio consolidato che comprenda tutti i soggetti controllati dalla GSA e dalle aziende sanitarie, anche se attualmente esclusi dall'area di consolidamento (art 32 c. 3 D.lgs. 118/2011). Infine, già durante il dibattito parlamentare erano state avanzate alcune proposte tese a circoscrivere la portata della mediazione:

Tra le varie opzioni che potrebbero legittimamente scegliersi per non perdere del tutto le informazioni sull'eventuale incidenza sulle gestioni delle partecipazioni, si potrebbe prevedere di utilizzare il criterio della valutazione delle società partecipate a patrimonio netto, quanto meno nelle more dell'adozione del DPCM, previsto nel richiamato articolo 32. [...] Si potrebbe inoltre prevedere che il consolidamento si operi immediatamente per quegli organismi – di qualsiasi natura – partecipati dagli Enti del SSN, ed eventualmente dalla Regione, per il 100% del capitale e del fondo di dotazione o, comunque, sovvenzionati in via ordinaria e totalitaria e la cui attività sia finalizzata al SSR. (Audizione della Corte dei Conti da parte della Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale e della V Commissione della Camera, per l'esame dello schema di D.lgs. 118/2011, 17 maggio 2011).

Significativamente, anche in questo caso, il *Mediating* non nasce da un compromesso tra interessi divergenti, ma dalla volontà comune del livello centrale e regionale di attenuare gli effetti generati da un' *Adjudicating* che si

basa su regole “esogene” nella determinazione delle *performance* regionali. La preoccupazione era già stata evidenziata in sede di discussione parlamentare del D.lgs. 118/2011:

Mi soffermerei, innanzi tutto, sulla materia del consolidamento, sia per quanto riguarda le società e gli enti partecipati degli enti locali, sia per quanto riguarda gli enti del settore sanitario. Nella prima parte del testo anche la Corte [dei Conti], valutando positivamente, avverte la delicatezza dell’impatto potenziale. È chiaro, infatti, che abbiamo un sistema che ha fin qui un po’ protetto dalla visibilità dell’effettivo stato dei conti a livello regionale e locale attraverso il meccanismo del trasferimento di costi e perdite e debito su altri soggetti: vorrei capire cosa può determinare questa emersione in termini di gestione degli equilibri di bilancio e se, quindi, si ritiene che debba essere in qualche modo governato con qualche regola l’impatto del consolidamento. (Intervento dell’On. Lanzillotta nell’ambito della Commissione parlamentare per l’attuazione del federalismo fiscale e della V Commissione della Camera, per l’esame dello schema di D.lgs. 118/2011, 17 maggio 2011).

Peraltro, è necessario sottolineare che, fino ad ora, i bilanci consolidati redatti in applicazione del D.lgs. 118/2011 non sono stati utilizzati dai Tavoli ministeriali come strumento di valutazione dell’equilibrio dei SSR. Attualmente, infatti, le valutazioni si basano sui dati aggregati di pre-consuntivo (dati del quarto trimestre) e su aggiustamenti extra-contabili, tramite i quali viene determinato il disavanzo regionale da sottoporre a copertura.

La procedura prevede annualmente che il risultato di gestione sia oggetto di esame a partire dalle informazioni contabili relative al modello di CE riepilogativo regionale al IV trimestre. Sono le medesime informazioni contabili che sono utilizzate per la costruzione del Conto consolidato della sanità italiana che fa parte del più complesso Conto consolidato delle Amministrazioni Pubbliche redatto secondo i criteri europei SEC2010 per valutare l’indebitamento annuale del nostro Paese ai fini del monitoraggio dei parametri di Maastricht. Tale esame avviene nei mesi di febbraio-marzo dell’anno successivo a quello di riferimento delle informazioni contabili, in concomitanza con la notifica da parte dell’ISTAT ad EUROSTAT ai fini del rispetto dei parametri di Maastricht. (RGS. Il monitoraggio della spesa sanitaria. Rapporto n. 4, 2017).

Questa scelta deriva, in parte, da un problema di tempistica: le verifiche sui dati economico-finanziari devono essere svolte già nei primi mesi dell’anno successivo, al fine di garantire una tempestiva copertura di eventuali disavanzi da parte delle regioni e di disporre dei dati da notificare a EUROSTAT. Essa riflette, però, anche la volontà del livello centrale di poter continuare a definire le configurazioni di risultato che ritiene più idonee e ad esprimersi sulla riconoscibilità di alcune voci di ricavo e di costo.

Durante le riunioni di monitoraggio, viene effettuata l'istruttoria di seguito illustrata in relazione ai ricavi e ai costi di competenza desunti dalle contabilizzazioni effettuate sul modello CE "Riepilogativo regionale". 1. Sul versante dei ricavi di competenza: [segue lista delle verifiche] 2. sul versante dei costi di competenza [segue lista delle verifiche] 3. sui ricavi e costi straordinari vengono richieste alle regioni specifiche relazioni [...] A partire dai dati di conto economico di ciascun trimestre e sulla base delle ulteriori informazioni desunte dalla verifica trimestrale sopra descritta, vengono elaborate delle proiezioni del risultato di esercizio di fine anno. Nel caso si profili un disavanzo, la regione è invitata a porre in essere tutte le iniziative per ricondurre la spesa entro i livelli programmati ovvero, limitatamente alle regioni non in piano di rientro, ad adottare le misure di copertura tali da assicurare al SSR il conferimento di risorse aggiuntive per coprire il disavanzo. (RGS. Il monitoraggio della spesa sanitaria. Rapporto n. 4, 2017).

La scelta di continuare a basare le valutazioni e le relative conseguenze sui tradizionali "riepiloghi regionali", pertanto, è coerente con la logica del riaccentramento del SSN, in cui il livello centrale continua a verificare l'attendibilità e l'affidabilità dei dati contabili delle regioni, per finalità di *Subjectivizing*. Ne rappresentano ulteriore evidenza i numerosi richiami, nei verbali di verifica del Tavolo degli adempimenti, alla necessità per le regioni di "produrre una puntuale relazione" su specifiche voci di bilancio, alla "riconciliazione" delle poste contabili, alla definizione di "regole puntuali sugli accantonamenti".

Si genera, d'altra parte, una certa discrezionalità nell'applicazione delle regole contabili per la valutazione delle *performance*, che lascia uno spazio per la negoziazione interistituzionale (tra livello centrale e regionale) nella determinazione dei dati di disavanzo. È questo un ambito di *Mediating* di particolare importanza, perché i dati di disavanzo possono far scattare gli automatismi previsti dalle norme (es. obbligo di copertura, sottoscrizione dei piani di rientro, ecc.).

Certificabilità e revisione contabile dei bilanci delle aziende, della GSA e del consolidato regionale

L'armonizzazione delle norme contabili, realizzata con il D.lgs. 118/2011 e la relativa casistica applicativa, ha consentito di definire un corpo di principi contabili uniforme e univocamente accettato e quindi, rispetto alla situazione precedente, di accrescere sia la capacità dei bilanci di fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione aziendale, sia la comparabilità spazio-temporale dei bilanci stessi. In più, l'armonizzazione rappresenta una condizione necessaria per giungere alla "revisione legale" dei bilanci della sanità pubblica, che la normativa aveva richiesto già nel 2005, ma che era rimasta sostanzialmente disattesa, anche per la mancanza di un

quadro normativo organico di riferimento rispetto al quale il revisore potesse formulare il proprio giudizio.

La revisione legale dei conti, infatti, ha l'obiettivo generale di accertare, con ragionevole sicurezza, che "il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile" (Isa 200). Per "ragionevole sicurezza" si intende un livello elevato di sicurezza "che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, siano essi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali" (Isa 200). La revisione legale dei conti si basa su una metodologia di controllo codificata in precisi principi di revisione, definiti a livello nazionale o internazionale, utilizzata da soggetti abilitati (persone fisiche o società) per esprimere un giudizio sulla chiarezza e l'attendibilità del bilancio.

Prospettare la revisione legale dei bilanci delle aziende sanitarie può quindi essere considerato funzionale all'*Adjudicating*, per superare i limiti di affidabilità e attendibilità dei sistemi contabili delle aziende e, di conseguenza, delle regioni.

In alcune Regioni si sono verificate gravi effettive carenze cognitive sui dati reali di spesa e di bilancio. In Calabria (per la verità un'eccezione) è stato ad esempio necessario incaricare una società di revisione esterna per cercare di ricostruire la contabilità, tanto questa era inattendibile. Alla fine, per ottenere un minimo di chiarezza, si sono dovuti chiudere i tavoli di monitoraggio della spesa sanitaria sulla base incredibile di "dichiarazioni verbali certificate" dei Direttori delle Asl. L'azione degli organismi (o organi monocratici) di revisione, se e dove istituiti, raggiunge comunque raramente un livello accettabile di incisività. [...] Appare necessario che tutti gli attori coinvolti assumano un atteggiamento nuovo per evitare il perdurare di tutti quegli espedienti, facilmente rinvenibili nei comportamenti tenuti da alcune Regioni, intesi a celare lo stato patologico dei loro bilanci, ricorrendo a volte persino a veri e propri artifici contabili per nascondere l'assoluta precarietà del loro stato patrimoniale. [...] Questo potrà incidere sulla gestione della spesa della salute (ma anche dell'assistenza e dell'istruzione), tormentata dai debiti pregressi per decine di miliardi, in genere emersi, si badi bene, "per autodenuncia" delle Regioni e non già perché rilevati. (Relazione sul federalismo fiscale del Governo al Parlamento, 30 giugno 2010).

A ciò si aggiunge un'importante componente di *Territorializing*, che rafforza quanto detto in precedenza, dal momento che l'assoggettamento alla revisione legale riguarda non solo i bilanci delle singole aziende, ma anche quello della GSA e il consolidato.

Nel tempo, l'evoluzione della normativa si è però significativamente distaccata dalla "vera e propria" certificazione dei bilanci da parte di un revisore esterno. Già prima dell'emanazione del D.lgs. 118/2011, l'art. 11 del Patto per

la Salute 2010-2012 aveva coniato il termine “certificabilità”. Successivamente, il D.M. 17 settembre 2012 ha riaffermato l’obbligo di revisione legale, ma qualificandolo come obiettivo di medio periodo, da perseguirsi tramite l’approvazione ed attuazione di un programma d’azione triennale definito Percorso Attuativo della Certificabilità (PAC) e “finalizzato al raggiungimento degli standard organizzativi, contabili e procedurali necessari a garantire la certificabilità dei dati e dei bilanci degli enti [...] nonché dei bilanci sanitari regionali consolidati”. È significativo segnalare, infine, che alcuni PAC si sono già ufficialmente conclusi, ma l’obbligo di revisione legale non è ancora entrato in vigore, anche perché non sono mai stati approvati i decreti attuativi sui requisiti richiesti ai soggetti incaricati della revisione²⁶.

In tutto questo percorso, come emerge già con chiarezza dal neologismo “certificabilità”, è evidente la finalità di *Mediating*, cioè di conciliare l’esigenza di dati certificati con le necessità operative di regioni e aziende, molte delle quali non dispongono ancora di sistemi amministrativo-contabili pienamente adeguati.

Il livello centrale, inoltre, non ha mai mostrato piena convinzione nel perseguire l’obiettivo della certificazione dei bilanci. Ha invece sistematicamente ribadito la volontà di continuare a presidiare direttamente l’attendibilità dei dati contabili. Come già osservato, ciò si è manifestato, già in sede di emanazione del D.lgs. 118/2011, con l’imposizione di norme e regole contabili tese a favorire il “controllo incrociato” dei dati. Il giudizio sull’attendibilità dei dati è stato poi sistematicamente espresso negli incontri dei Tavoli ministeriali, sulla base di verifiche particolarmente analitiche su un’ampia gamma di voci di ricavo e costo. Per esempio:

[Con riferimento alla regione Liguria] risultano effettuate minori iscrizioni a titolo di Fondo sanitario indistinto e vincolato per 4,833 mln di euro mentre risultano effettuate maggiori iscrizioni sulla mobilità extra regionale per 0,020 mln di euro. (Verbale della riunione del Tavolo di verifica degli adempimenti per le regioni Lombardia, Veneto, Liguria, Emilia-Romagna, Toscana, Umbria, Marche e Basilicata, 14, 15 e 16 marzo e 5 aprile 2017).

Se la prospettiva doveva essere quella di trasformare i Tavoli, da luogo di verifica dei dati contabili, a luogo di analisi e confronto interistituzionale su

²⁶ Art. 6, c. 2, D.M. 17 settembre 2012: “Con successivi decreti del Ministro della Salute, di concerto con il Ministro dell’Economia e delle Finanze, d’Intesa con la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le Province Autonome di Trento e di Bolzano, sono individuati: [...] d) i requisiti specifici dei soggetti incaricati della revisione contabile, le norme relative alle incompatibilità, ai requisiti di indipendenza, dimensione organizzativa e idoneità tecnica, la durata degli incarichi e le relative responsabilità; [...]”.

dati già validati da soggetti esterni, questa prospettiva sicuramente non si è realizzata. Anzi, l'evoluzione effettiva è andata in senso opposto. Il livello centrale continua a svolgere il ruolo di attestazione della validità dei dati contabili prodotti dalle aziende e dalle regioni. Questo ruolo è evidentemente coerente con il processo di accentramento perché accresce ulteriormente lo squilibrio nelle relazioni interistituzionali, dando al livello centrale discrezionalità nella determinazione e valutazione delle *performance* economiche regionali, in una logica di *Subjectivizing*.

Piani di rientro aziendali

Un'ultima significativa innovazione normativa è rappresentata dai cd "Piani di Rientro Aziendali", introdotti con la L. 208/2015 e dettagliatamente regolamentati dal D.M. 21 giugno 2016. Tali Piani sono volti a promuovere il risanamento delle Aziende Ospedaliere (AO) che presentino situazioni critiche in termini di *performance* economiche e/o di esiti clinici²⁷. Più specificamente, queste AO devono presentare alla propria Regione "il piano di rientro di durata non superiore al triennio, contenente le misure atte al raggiungimento dell'equilibrio economico-finanziario e patrimoniale e al miglioramento della qualità delle cure o all'adeguamento dell'offerta".

Sotto il profilo contabile, la normativa sui piani di rientro aziendali si caratterizza per il ricorso a una particolare configurazione di risultato economico, considerata più significativa e più facilmente comparabile rispetto al risultato d'esercizio riportato nel bilancio aziendale²⁸. In particolare, vengono introdotti quattro correttivi ai Conti Economici:

- in primo luogo, intendendo valutare l'equilibrio "strutturale" delle aziende, si escludono costi e proventi di natura straordinaria;
- vengono esclusi, inoltre, i costi contabilizzati in ossequio alla citata disposizione normativa (D.lgs. 118/2011, art. 29, lett. b) che impone l'ammortamento al 100% nell'esercizio di acquisizione per i cespiti acquisiti in assenza di una fonte di finanziamento dedicata;

²⁷ In particolare, la legge ne impone la redazione alle AO che presentino una o entrambe le seguenti condizioni: a) uno scostamento tra costi e "ricavi determinati come remunerazione dell'attività, ai sensi dell'art. 8-sexies" D.lgs. 502/1992, pari o superiore al 7% dei suddetti ricavi o, in valore assoluto, pari ad almeno 7 milioni di euro; b) il mancato rispetto dei parametri relativi a volumi, qualità ed esiti delle cure.

²⁸ In base ai dati di bilancio (modelli CE consuntivi), nel 2014 solo 23 delle 106 Aziende Ospedaliere (intese in senso lato, ossia comprendendo anche le aziende ospedaliero-universitarie e gli IRCCS pubblici) presentavano perdite superiori ai 10 milioni di euro e altre 8 perdite contenute entro i 10 milioni; le altre 75 erano tutte in equilibrio. I documenti di accompagnamento alla versione iniziale del decreto sui Piani di Rientro aziendali identificavano invece addirittura 53 aziende da sottoporre potenzialmente a tali Piani.

- si stabilisce di rideterminare il valore delle prestazioni di ricovero in regime SSN sulla base del tariffario nazionale ex D.M. 18 ottobre 2012, al fine di neutralizzare il fatto che, a fronte della medesima prestazione, le tariffe attualmente vigenti sono diverse tra regioni, nonché spesso per tipologia di erogatore all'interno della medesima regione;
- sono eliminati dai ricavi aziendali i contributi in conto esercizio indistinti effettivamente assegnati alle AO dalle regioni; tali contributi vengono sostituiti da un "finanziamento per funzioni massimo ammissibile" posto forfettariamente pari al 42,9% dei ricavi da prestazioni.

Con riferimento specifico all'ultimo punto, è necessario considerare che, per le AO pubbliche, i proventi sono prevalentemente rappresentati da finanziamenti regionali. Questi finanziamenti riflettono solo parzialmente la quantità, qualità e appropriatezza della produzione aziendale. Quote anche significative, infatti, sono rappresentate da contributi indistinti. In linea di principio, questi contributi dovrebbero finanziare lo svolgimento di specifiche funzioni assistenziali (per esempio, di emergenza urgenza), per le quali il finanziamento a tariffa è ritenuto inapplicabile o inadeguato. Nei fatti, tuttavia, l'ammontare dei contributi è spesso determinato in base non al costo di queste specifiche funzioni assistenziali, ma alle perdite aziendali, previste o già determinate a pre-consuntivo. In altri termini, trasferimenti destinati alla copertura di perdite vengono rilevati dalle aziende come ricavi, anziché come incrementi di patrimonio netto. Si genera, pertanto, una commistione tra i due ruoli che la regione svolge nei confronti delle aziende, ossia quello di «proprietario» (tenuto alla copertura delle perdite) e quello di «cliente» o «committente» (tenuto al pagamento di un corrispettivo per le attività assistenziali svolte) (Anessi-Pessina, 2012). Tutto ciò pregiudica la capacità del risultato di esercizio di rappresentare correttamente il rispetto del vincolo economico nel periodo amministrativo di riferimento, ossia di mostrare "se i cittadini-utenti hanno usufruito di servizi che hanno comportato costi inferiori, uguali o superiori all'entità dei trasferimenti e delle altre risorse economiche fisiologicamente acquisite dall'azienda" (Anessi Pessina & Zavattaro, 1994: 9). Operativamente, è quindi sempre stato molto difficile trarre dai Conti Economici informazioni affidabili e confrontabili sulle *performance* aziendali.

Il sistema di rideterminazione dei risultati contabili previsto dal D.M. 21 giugno 2016, pur consistendo in un ricalcolo soltanto virtuale (gli effettivi flussi economici e finanziari verso le aziende restano infatti inalterati), rimuove, almeno in parte, tali criticità, accrescendo la capacità del risultato economico di riflettere e comparare le *performance* aziendali. Esso può quindi essere ricondotto a un uso dei sistemi contabili per finalità di *Adjudicating*.

Nello stesso tempo, l'imposizione di Piani di Rientro a singole AO ha un'evidente valenza di *Territorializing*. Per almeno un decennio, infatti, i sistemi centrali di monitoraggio, valutazione delle *performance* ed eventuale sanzione si erano focalizzati quasi esclusivamente sugli equilibri complessivi regionali e l'eventuale Piano di Rientro era imposto solo al SSR nel suo complesso.

I Piani di Rientro aziendali riportano invece l'attenzione sull'equilibrio economico delle singole aziende, con importanti implicazioni nei rapporti tra Stato e regioni. Il livello centrale, infatti, avvia un'attività diretta di monitoraggio e valutazione sulle singole aziende, attribuendosi responsabilità fino ad ora considerate di esclusiva competenza regionale. Essi mostrano dunque la volontà del livello centrale di intervenire direttamente sulle situazioni aziendali particolarmente critiche. Anche in questo caso, l'obiettivo viene perseguito attraverso l'utilizzo di specifiche regole contabili, ossia: (i) la definizione di specifiche soglie che rendono obbligatoria la redazione dei Piani; (ii) la rideterminazione del risultato economico con l'eliminazione delle voci su cui maggiormente si esercita la discrezionalità regionale (fissazione e differenziazione delle tariffe, da un lato; assegnazione di contributi regionali indistinti, dall'altro). Sotto questo profilo, quindi, si coglie nel decreto anche un importante elemento di *Subjectivizing*. Tale aspetto è stato colto dalle Regioni, tanto che la Regione Veneto ha impugnato il provvedimento, sollevando un giudizio di legittimità costituzionale su alcuni punti dello stesso, perché considerato lesivo dell'autonomia regionale “nella misura in cui pretende di applicarsi anche alle Regioni in equilibrio finanziario”²⁹.

Come sempre, infine, l'iter di approvazione della norma riflette anche significativi elementi di *Mediating*, con cui in particolare le regioni, inizialmente marginalizzate, hanno recuperato un ruolo. In particolare, rispetto alle bozze di Decreto attuativo inizialmente circolate, la versione definitiva stabilisce che siano le regioni a identificare le aziende da sottoporre ai Piani di Rientro, seppur in applicazione di criteri definiti esclusivamente dal livello centrale, e ad approvare i Piani stessi. Consente, inoltre, alle regioni di sottoporre alla valutazione del Ministero della Salute eventuali adattamenti della metodologia per specifiche caratteristiche del sistema regionale³⁰.

²⁹ Giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 1, commi da 524 a 529, da 531 a 536, 553, 555 e 568, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, recante “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2016)”, promosso dalla Regione Veneto, con ricorso notificato il 29 febbraio 2016, depositato in cancelleria l'8 marzo 2016 ed iscritto al n. 17 del registro ricorsi 2016.

³⁰ Il D.M. 21 giugno 2016 riconosce la possibilità per le regioni di sottoporre alla valutazione del Ministero della Salute adeguata documentazione e, ove necessario, specifici provvedimenti regionali, che consentano di tenere conto: (i) delle specificità di remunerazione delle

Un ulteriore elemento di *Mediating*, non esplicitato, ma forse ancor più significativo, è l'entità della percentuale forfettaria (42,9% dei ricavi da prestazioni) utilizzata per il calcolo del “finanziamento per funzioni massimo ammissibile”. Tale percentuale, applicata ai dati aziendali 2015, ha prodotto un ammontare forfettario complessivo addirittura superiore ai contributi indistinti effettivamente assegnati dalle regioni alle AO. In altri termini, la percentuale prescelta è tale da non mettere in discussione la ragionevolezza dei contributi indistinti mediamente assegnati dalle regioni alle AO a integrazione del finanziamento a tariffa; non si pongono, quindi, le basi per una riduzione delle risorse finanziarie dedicate alla sanità. Si solleva però il problema dell'allocazione di tali finanziamenti tra le singole aziende, che attualmente non riflette la quantità e qualità delle attività svolte, tollerando ed anzi premiando le situazioni di squilibrio a prescindere dalle relative cause.

prestazioni di emergenza territoriale, psichiatria e medicina penitenziaria eventualmente rese da parte delle strutture ospedaliere o altre attività di rilevanza regionale, e degli investimenti a carico dei contributi in conto esercizio; (ii) delle modifiche eventualmente intervenute nel corso dell'anno 2015 sul sistema di remunerazione fissato dalle singole regioni e province autonome.

Tab. 1.1 – Temi chiave della riforma contabile, specifiche regole e codifica rispetto ai ruoli dell'accounting

	Adjudicating	Subjectivizing
1. Adozione dell'intero corpus normativo del Codice Civile, salvo deroghe esplicite	<i>Applicazione alle aziende sanitarie pubbliche delle disposizioni del codice civile (artt. 2423-2428), del D.lgs. 127/91 per il bilancio consolidato del SSR e dei principi contabili nazionali emanati dall'OIC, salvo deroghe esplicite: garantire un'armonizzazione delle regole e dei principi contabili e favorire una corretta e comparabile misurazione delle performance aziendali e regionali.</i>	<i>Successive circolari ministeriali e verbali dei "Tavoli degli adempimenti" forniscono indicazioni che confliggono con la disciplina civilistica ed esulano dalle deroghe esplicitate sancite dal D.lgs 118/2011. In particolare, le risorse aggiuntive regionali a copertura dei disavanzi dell'esercizio precedente devono essere contabilizzate come proventi dell'esercizio in cui si è manifestato il disavanzo (quindi i consolidati regionali, nella loro versione definitiva, sono per definizione sempre in equilibrio): risposta al fabbisogno ministeriale di imporre e monitorare la tempestiva approvazione delle misure di copertura degli eventuali disavanzi regionali e la loro effettiva destinazione al comparto sanitario.</i>
2. Eliminazione dei margini di discrezionalità concessi dal Codice Civile	<i>Metodo uniforme (media ponderata) per la valutazione del costo delle rimanenze di beni fungibili e coefficienti obbligatori di ammortamento: garantire una maggiore uniformità dei dati contabili per le finalità di consolidamento.</i>	<i>Eliminazione della discrezionalità su alcuni criteri di valutazione; schema di Nota Integrativa e piano dei conti minimo obbligatori, uniformi, analitici e molto dettagliati: ridurre i margini per politiche di bilancio e rispondere alle esigenze informative e di controllo dei livelli istituzionali superiori per il controllo della finanza pubblica.</i>
3. Deroghe alle disposizioni civilistiche	<i>Schemi di bilancio ad hoc e principi di valutazione specifici del settore sanitario: garantire una corretta rappresentazione delle particolari voci economiche e patrimoniali delle aziende sanitarie.</i>	<i>Creazione di «fondi spese future» anziché risonci passivi per i contributi finalizzati non interamente utilizzati: consentire il controllo e la quadratura, da parte del livello centrale e di quello regionale, dei trasferimenti rispettivamente a regioni e aziende, ed evitare che siano destinati ad attività differenti rispetto a quelle previste. Mobilità interregionale rilevata sulla base dei dati quantificati in via definitiva nelle delibere di riparto: limitare il rischio di ricorso alle politiche di bilancio attraverso una sovrastima del saldo attivo o una sottostima di quello passivo. Obbligo di ammortamento integrale delle immobilizzazioni acquistate senza fonti di finanziamento dedicate; regole in merito alla sterilizzazione degli ammortamenti; obbligo di reinvestimento dei corrispettivi da alienazione dei cespiti originariamente acquistati in conto capitale: concentrare le decisioni di investimento a livello regionale e nazionale.</i>

(continua)

(segue)

4. Gestione Sanitaria Accentrata, definita come Centro di Responsabilità della Regione e dotata di un proprio conto di tesoreria	<p><i>Chiara delimitazione delle entrate e uscite relative alla sanità rispetto all'ambito non sanitario (cd. "perimetrazione")</i>: aumentare la trasparenza e la comparabilità dei conti regionali.</p> <p><i>Obbligo di un apposito sistema di contabilità economico patrimoniale per le operazioni relative all'ambito sanitario</i>: consentire la redazione di un bilancio consolidato del SSR</p> <p><i>Creazione di conti di tesoreria separati</i>: rendere più trasparenti gli eventuali trasferimenti (permanenti o temporanei) di fondi tra i due ambiti.</p>	<p><i>Definizione di un confine netto tra regione-sanità e regione-non sanità, anche attraverso la creazione di conti di tesoreria separati</i>: favorire i controlli incrociati sui dati di finanziamento della sanità ed evitare distrazioni di risorse destinate alla sanità.</p>
5. Obbligo di redazione del bilancio consolidato del SSR	<p><i>Definizione di regole specifiche sul consolidato</i>: favorire la predisposizione di dati attendibili e comparabili rispetto a cui verificare il conseguimento di un equilibrio complessivo, basato su un unico sistema di valori, a differenza della rappresentazione pregressa, che mostrava il risultato del SSR come somma di equilibri parziali.</p>	<p><i>I bilanci consolidati non sono attualmente utilizzati dai Tavoli ministeriali come strumenti di valutazione dell'equilibrio dei SSR. Le valutazioni si basano sui dati aggregati di pre-consuntivo (dati del quarto trimestre), aggiustati in modo extra-contabile</i>: il livello centrale può continuare a definire le configurazioni di risultato che ritiene più idonee e ad esprimersi sulla riconoscibilità di alcune voci di ricavo e di costo.</p>
6. Certificabilità e revisione contabile dei bilanci delle aziende, della GSA e del consolidato regionale	<p><i>Obbligo di revisione legale dei bilanci delle aziende sanitarie</i>: superare i limiti di affidabilità e attendibilità dei sistemi contabili delle aziende e, di conseguenza, delle regioni.</p>	<p><i>Negli incontri dei Tavoli ministeriali, verifiche particolarmente analitiche del livello centrale su un'ampia gamma di voci di ricavo e costo</i>: volontà di continuare a presidiare direttamente l'attendibilità dei dati contabili, accrescendo ulteriormente lo squilibrio nelle relazioni interistituzionali, dando al livello centrale discrezionalità nella determinazione e valutazione delle performance economiche regionali.</p>
7. Piani di rientro aziendali	<p><i>Sistema di rideterminazione dei risultati contabili previsto dal DM 21/06/2016</i>: accrescere la capacità del risultato economico di riflettere e comparare le performance aziendali.</p>	<p><i>Criteri definiti esclusivamente dal livello centrale per l'individuazione delle aziende da sottoporre a Piani di rientro e per rideterminare il risultato economico, con l'eliminazione delle voci su cui maggiormente si esercita la discrezionalità regionale (fissazione e differenziazione delle tariffe, assegnazione di contributi regionali indistinti)</i>: monitoraggio e valutazione centrale delle aziende in condizioni particolarmente critiche, superando l'esclusiva competenza regionale.</p>

Territorializing		Mediating	
Strumentale a adjudicating	Strumentale a subjectivizing	Come resistenza regionale al subjectivizing	Per limitare le conseguenze dell'adjudicating
1. Adozione dell'intero corpus normativo del Codice Civile, salvo deroghe esplicite			<p>Successive circolari ministeriali definiscono regole che confliggono con la disciplina civilistica ed esulano dalle deroghe esplicite sancite dal D.lgs 118/2011. In particolare: (1) Variazioni dei fondi ammortamento derivanti dal ricalcolo all'1/1/2012 imputate direttamente allo Stato Patrimoniale 31/12/2012, come posta di Patrimonio Netto, invece che al Conto Economico; (2) Divieto di rilevazione di accantonamenti per ferie maturate e non godute: evitare che l'applicazione di regole e principi "esogeni" generasse significativi disavanzi per alcune regioni e il conseguente assoggettamento obbligatorio ai Piani di Rientro.</p>
3. Deroghe alle disposizioni civilistiche		<p><i>Introduzione di un regime transitorio quadriennale per l'applicazione dell'obbligo di ammortamento al 100%: ritardare l'applicazione della regola che penalizza gli investimenti auto-finanziati.</i></p> <p><i>Facoltà per le regioni di consentire alle aziende di valorizzare le partite di ricavo/costo della mobilità interregionale coerentemente con la competenza economica, facendosi carico di eventuali differenziali in sede di GSA (mod. 000): responsabilizzare le aziende sulla gestione della mobilità.</i></p>	

(continua)

(segue)

4. Gestione Sanitaria Accentrata, definita come Centro di Responsabilità della Regione e dotata di un proprio conto di tesoreria	<i>Obbligo istituzione GSA: Creazione di una nuova reporting entity pur in assenza di un riconoscimento giuridico-istituzionale.</i>	<i>Numerose proposte regionali di modifica delle disposizioni relative alla GSA e mancata approvazione, da parte della Conferenza Stato - Regioni/PA, delle ultime casistiche GSA; forte scetticismo delle regioni rispetto alla GSA come emerso durante la discussione interistituzionale relativa alle modifiche da apportare al D.Lgs 118/2011: evitare l'istituzione e il pieno funzionamento della GSA.</i>	
5. Obbligo di redazione del bilancio consolidato del SSR	<i>Obbligo di redazione del bilancio consolidato: Preminente rilevanza del SSR nel suo complesso quale oggetto di calcolo delle performance economiche nel settore sanitario.</i>	<i>Determinazione del risultato del SSR (per obbligo coperture) in base ai dati pre-consuntivi, aggiustati in modo extra-contabile: lasciare uno spazio per la negoziazione interistituzionale (tra livello centrale e regionale) nella determinazione del disavanzo.</i>	<i>Definizione di un'area di consolidamento «ridotta», cioè non estesa a tutte le controllate dirette e indirette: evitare di far immediatamente emergere eventuali perdite e debiti presenti nelle controllate.</i>
6. Certificabilità e revisione contabile dei bilanci delle aziende, della GSA e del consolidato regionale	<i>Assoggettamento alla revisione legale esteso ai bilanci della GSA e al consolidato: rafforzamento del ruolo di reporting entity di GSA e consolidato.</i>	<i>Obbligo di revisione legale come obiettivo di medio periodo, da perseguirsi tramite un programma d'azione triennale definito Percorso Attuativo della Certificabilità (PAC): consentire ad aziende e regioni di raggiungere gradualmente adeguati standard organizzativi, contabili e procedurali.</i>	<i>Mancata approvazione dei decreti attuativi sui requisiti richiesti ai soggetti incaricati della revisione; limitate conseguenze derivanti dal mancato rispetto dei PAC e scarsa attenzione ai risultati dei PAC stessi: rinviare l'obbligo di revisione esterna dei dati contabili.</i>
7. Piani di rientro aziendali	<i>Obbligatorietà per aziende in condizioni particolarmente critiche: Focus su equilibrio economico delle singole aziende.</i>	<i>Coinvolgimento delle regioni nell'identificazione delle aziende da sottoporre ai Piani di rientro e nell'approvazione dei Piani stessi: riconoscimento del ruolo regionale nel governo delle aziende del SSR.</i>	<i>Percentuale forfettaria per il calcolo del «finanziamento per funzioni massimo ammissibile» definita in modo da lasciare invariati i contributi indistinti mediante assegnati alle aziende: evitare una riduzione delle risorse finanziarie dedicate alla sanità.</i>

1.5. Conclusioni

I processi di aziendalizzazione della pubblica amministrazione, generalmente classificati a livello internazionale sotto il termine di *New Public Management*, si sono frequentemente caratterizzati per la spinta al decentramento, inteso come rafforzamento dell'autonomia e della responsabilità dei livelli istituzionali inferiori rispetto allo Stato centrale. Più recentemente, invece, si è assistito all'emergere di un progressivo riaccentramento, anche per effetto delle criticità prodotte dal decentramento stesso, nonché della crisi finanziaria globale.

In alcuni casi, il riaccentramento viene perseguito attraverso un'esplicita ridefinizione dell'assetto istituzionale, con la quale il livello centrale si riappropria di determinate aree di intervento. In altri casi, invece, il processo è più graduale e implicito: l'architettura del sistema pubblico resta formalmente immutata, ma il livello centrale accresce il proprio potere dispiegando strumenti quali la ridefinizione dei meccanismi di allocazione delle risorse finanziarie, l'imposizione di vincoli su specifiche scelte gestionali (es. blocco del *turnover*), la definizione di standard e linee guida. Tra questi strumenti rientra potenzialmente anche la ridefinizione dell'assetto contabile, che però in letteratura viene raramente associata al riaccentramento. Questo lavoro si è appunto proposto di investigare se e come le riforme contabili possano incidere sulle relazioni interistituzionali, con specifico riferimento ai processi di riaccentramento del settore pubblico.

A tal fine, lo studio si è focalizzato sul processo di armonizzazione contabile che ha caratterizzato il settore pubblico italiano a partire dal 2009. Oggetto specifico di analisi è stato il Servizio Sanitario Nazionale. Il SSN è particolarmente significativo perché rappresenta un'importante componente della spesa pubblica; perché si è caratterizzato, negli anni Novanta, per un processo di decentramento particolarmente accentuato; perché tale decentramento è stato accompagnato, almeno in alcune regioni, da significative criticità in termini di sostenibilità economico-finanziaria, nonché di capacità di risposta ai bisogni di salute; perché, di conseguenza, la sanità pubblica è diventata, dopo il 2005, un target privilegiato delle politiche di riaccentramento, in assenza però di modifiche significative all'assetto istituzionale.

Dal punto di vista metodologico, le evidenze empiriche sono state raccolte attraverso un'analisi documentale della normativa di riforma contabile, della documentazione di supporto, nonché dei verbali o resoconti stenografici dei lavori preparatori e dei Tavoli ministeriali di verifica delle *performance* regionali. La fase interpretativa ha inoltre beneficiato delle conoscenze acquisite nel corso di un'estesa attività di osservazione partecipativa svolta dagli autori nell'ambito di gruppi di lavoro a livello sia centrale sia regionale ed estesa nel

tempo dal 2010 al 2016. Come schema concettuale si è fatto riferimento alla classificazione di Miller e Power (2013), che identifica quattro ruoli chiave per i sistemi contabili: *Territorializing*, *Mediating*, *Adjudicating* e *Subjectivizing*. In particolare, l'*Adjudicating* è stato associato al binomio autonomia-responsabilità proposto dal NPM; il *Subjectivizing*, invece, al riaccentramento.

Complessivamente, i risultati confermano che i sistemi contabili possono rappresentare un efficace strumento di riaccentramento. In Italia, come è noto, le riforme istituzionali si sono rivelate particolarmente ardue. L'assetto scaturito dalla riforma costituzionale del 2001 è stato ampiamente criticato; d'altra parte, però, ben due leggi costituzionali, approvate dal Parlamento senza maggioranza qualificata, non hanno superato il referendum confermativo; alcuni tentativi più modesti di riaccentramento tramite legislazione ordinaria sono stati bloccati dalla Corte Costituzionale³¹; una significativa limitazione delle autonomie regionali e locali è stata possibile solo nei confronti degli enti in condizioni economico-finanziarie particolarmente critiche, che nel riaccentramento hanno colto benefici economici (per esempio, maggiori trasferimenti) e/o politici (per esempio, la possibilità di scaricare sul livello centrale la responsabilità di scelte impopolari). Tramite le riforme contabili, invece, il livello centrale è riuscito a conseguire una riduzione significativa e generalizzata dei margini di discrezionalità delle regioni. Non a caso, l'unica riforma costituzionale approvata dopo il 2001 ha riguardato la materia contabile, tra cui l'attribuzione della "armonizzazione dei bilanci pubblici" alla competenza esclusiva dello Stato (art. 117). In un sistema istituzionale formalmente bloccato, in altri termini, il sistema contabile può essere usato come strumento relativamente flessibile di rimodulazione dei rapporti istituzionali.

Nei termini della tassonomia di Miller e Power (2013), è interessante osservare come la riforma contabile sia stata prevalentemente presentata e dibattuta con riferimento alla prospettiva dell'*Adjudicating*, ossia secondo i canoni propri del processo di aziendalizzazione. Con il rinvio generalizzato al Codice Civile, si introduceva nel SSN un sistema di principi e regole contabili esogeno e consolidato; di conseguenza, le aziende sanitarie e i SSR avrebbero finalmente prodotto bilanci affidabili e confrontabili; l'affidabilità sarebbe stata ulteriormente certificata da revisori esterni; l'autonomia garantita alle regioni e

³¹ Tra il 2002 e il 2015, la Corte Costituzionale ha ricevuto 667 ricorsi da parte delle regioni nei confronti di norme nazionali e ha emesso 1049 sentenze, di cui 506 a favore delle regioni stesse. D'altra parte, ha ricevuto anche 930 ricorsi del governo centrale nei confronti di norme regionali, emettendo 850 sentenze, di cui 490 a favore del governo centrale. La maggior parte dei ricorsi ha riguardato le materie del "coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario" e della "tutela della salute" (www.regioni.it/download/news/472789/).

alle aziende avrebbe quindi finalmente trovato il giusto contrappeso in un'adeguata responsabilizzazione sulle *performance* conseguite.

Quest'aderenza almeno "retorica" alle logiche dell'*Adjudicating* è riconducibile a svariati fattori. Innanzi tutto, i sistemi contabili di regioni ed aziende effettivamente presentavano significative criticità, almeno in alcuni contesti. Ne erano la dimostrazione, per esempio, la qualità spesso insufficiente della normativa contabile emanata dalle regioni; il frequente fallimento delle prime iniziative finalizzate alla revisione contabile volontaria dei bilanci; l'emersione di significativi disavanzi "sommersi" in alcune regioni. In secondo luogo, a livello centrale prevaleva una sincera convinzione che molte regioni stessero operando in modo inefficiente, abusando della propria autonomia e richiedendo sistematici interventi di ripiano al livello nazionale. Tale convinzione, peraltro, era probabilmente condivisa anche da molte delle regioni economicamente più solide, il che contribuirebbe a spiegarne la sostanziale acquiescenza alla riforma contabile. L'aspettativa era dunque che, con l'introduzione di regole contabili comuni ed esogene, questa convinzione sarebbe stata comprovata da dati "oggettivi", confermando la necessità di una ricentralizzazione, cioè di una riduzione degli spazi di autonomia delle regioni. In terzo luogo, non mancava naturalmente nemmeno una certa dose di isomorfismo, ossia di aderenza formale e talvolta strumentale ai canoni dell'aziendalizzazione, visti ancora come portatori di valori positivi quali l'efficienza e il merito.

Nel contempo, molte delle disposizioni introdotte con la riforma contabile contengono elementi di *Subjectivizing*. In altri termini, la riforma contabile contiene numerosi passaggi che contribuiscono a limitare l'autonomia di regioni ed aziende, o comunque a rafforzare il controllo esercitato dal livello centrale; ciò in parte già nella norma primaria, in parte nelle misure e nelle prassi attuative. Ne sono esempi l'istituzione della GSA e, più complessivamente, le norme tese a separare la "gestione sanitaria" della regione dalla "gestione ordinaria"; i vincoli agli investimenti; la raccolta di informazioni molto analitiche sulle singole aziende e regioni; l'attenzione all'omogeneità e al controllo incrociato dei dati per finalità di consolidamento e controllo della finanza pubblica, anche a discapito della rappresentazione veritiera e corretta delle singole realtà regionali e aziendali; la riaffermazione del ruolo del livello centrale quale soggetto deputato sia alla definizione delle configurazioni di risultato rispetto alle quali valutare regioni ed aziende, sia alla valutazione della correttezza dei dati contabili.

Oltre all'*Adjudicating* e al *Subjectivizing*, dall'analisi emergono significativi elementi di *Mediating* e *Territorializing*. Al riguardo, rileva innanzi tutto osservare come né il *Mediating* né il *Territorializing* si manifestino mai da soli: entrambi sono sempre associati all'*Adjudicating* o al *Subjectivizing*.

Con specifico riferimento al *Mediating*, inoltre, l'analisi ne evidenzia due fattispecie. Da un lato, forme di *Mediating* si manifestano nella tensione tra la spinta del livello centrale verso il riaccentramento (*Subjectivizing*) e la relativa resistenza regionale. Si pensi, per esempio, all'introduzione del quadriennio transitorio per l'ammortamento integrale dei cespiti privi di finanziamento dedicato. D'altra parte, però, Stato e regioni si sono spesso trovati sul medesimo lato della barricata, alla ricerca di soluzioni che limitassero le conseguenze indesiderate del rinvio a un corpus esogeno di principi contabili e, in prospettiva, a un sistema esogeno di verifica dei bilanci: ciò, per esempio, in tema di introduzione e differimento dei PAC, di gestione del primo periodo successivo al completamento dei PAC, di trattamento del ricalcolo degli ammortamenti.

Quanto al *Territorializing*, nell'analisi si manifesta sempre come funzionale all'*Adjudicating* o, più spesso, al *Subjectivizing*. Emerge inoltre come uno strumento particolarmente potente di modificazione "informale" degli assetti istituzionali. La focalizzazione su specifici "oggetti di calcolo" (il bilancio consolidato del SSR, le singole aziende sanitarie), nonché la creazione di "oggetti di calcolo" nuovi (la GSA), ha consentito infatti al livello centrale di scegliere i soggetti dei quali misurare le *performance* e sui quali focalizzare il controllo; di far leva sulla presenza di posizioni differenziate tra le regioni e all'interno delle regioni stesse; di modificare nei fatti la macrostruttura del sistema pubblico. In Veneto e in Liguria, anzi, è stata la regione stessa ad approvare un'esplicita modifica degli assetti, separando formalmente la sanità dal resto delle competenze regionali, attraverso l'istituzione rispettivamente di Azienda Zero e di A.Li.Sa.

In conclusione, lo studio conferma dunque il potenziale contributo dell'*accounting* ai processi di riaccentramento del sistema pubblico, soprattutto laddove tale riaccentramento sia perseguito con modalità implicite e graduali, senza un'esplicita ridefinizione dell'assetto istituzionale. Ciò anche per effetto della natura molto "tecnica" dell'*accounting*, che ne riduce sia la comprensibilità sia forse la rilevanza percepita.

Le limitazioni del lavoro risiedono innanzi tutto nell'impossibilità di trarre insegnamenti generalizzabili. In particolare, i risultati qui presentati potrebbero essere significativi soltanto per i Paesi caratterizzati da una cultura amministrativa fortemente burocratica, dove l'attribuzione per legge (e, a maggior ragione, nella Costituzione) di determinate prerogative a un determinato livello di governo (nel caso di specie, delle prerogative in tema di contabilità pubblica al livello centrale) conferisce indiscusso potere a tale livello nel rapporto interistituzionale con gli altri soggetti del sistema pubblico. Inoltre, l'uso strumentale dell'*accounting* per supportare un processo di riaccentramento potrebbe essere efficace solo in quei contesti fortemente

decentrati, che hanno però prodotto differenze di *performance* significative, visibili e indesiderate (Minas, 2010). Infine, nel caso del SSN, al riaccentramento può senz'altro aver contribuito il ruolo chiave che il livello centrale ha sempre mantenuto nel finanziamento della sanità regionale, anche a causa delle forti differenze di gettito fiscale pro-capite tra le regioni.

Un secondo limite, specificamente riferito all'uso della classificazione di Miller e Power (2013), discende dalla necessità di declinare i quattro ruoli dell'*accounting* rispetto allo specifico tema del riaccentramento istituzionale. Al riguardo, come già evidenziato, l'*Adjudicating* è stato associato al binomio autonomia-responsabilità proposto dal NPM; il *Subjectivizing*, invece, al riaccentramento. In altri termini, le regole contabili finalizzate a rafforzare la responsabilizzazione di regioni ed aziende sul proprio equilibrio economico-finanziario, senza minarne l'autonomia, sono state classificate come forme di *Adjudicating*. Questa interpretazione, tuttavia, è inevitabilmente soggettiva. Altri studiosi potrebbero cogliere elementi di *Subjectivizing* già nel fatto che regioni ed aziende debbano rispondere al livello centrale delle proprie *performance*, seppur sulla base di regole contabili esogene.

Infine, l'analisi si è basata, per quanto possibile, sulla codifica di documenti pubblicamente disponibili. Tali documenti, tuttavia, non si sono rivelati pienamente esaustivi. In particolare, relazioni illustrative e verbali dei dibattiti sono disponibili solo per le norme approvate dal Parlamento, mentre alcune decisioni significative sono state assunte tramite provvedimenti ministeriali. Di conseguenza, l'interpretazione dei documenti si è almeno in parte fondata sulle conoscenze acquisite grazie a un'estesa attività di osservazione partecipativa, con i noti benefici e limiti che questa strategia di ricerca comporta.

Bibliografia

- AA.VV. 2011. Salute e sanità a 150 anni dall'unità d'Italia: più vicini o più lontani? *Epidemiologia e Prevenzione*, 35(5-6): Supplemento.
- Alves, J., Peralta, S. & Perelman, J. 2013. Efficiency and equity consequences of decentralization in health: An economic perspective. *Revista Portuguesa de Saúde Pública*, 31(1): 74-83.
- Anessi Pessina, E. 2012. L'esperienza della contabilità economico-patrimoniale nella sanità. In F. Capalbo (a cura di), *L'applicazione della contabilità economica nel settore pubblico: aspettative, risultati e criticità*: 99-128. Torino: Giappichelli.
- Anessi Pessina, E., Cantù, E. & Persiani, N. 2011. Armonizzazione contabile e revisione dei bilanci nelle aziende sanitarie pubbliche. In E. Cantù (a cura di), *L'aziendalizzazione della sanità in Italia: Rapporto OASI 2011*. Milano: EGEA.
- Anessi Pessina, E. & Zavattaro, F. 1994. Prime riflessioni sui sistemi di contabilità economica nel Servizio Sanitario Nazionale. *Mecosan*, 10: 8-11.

- Anessi-Pessina, E. 2012. La sterilizzazione degli ammortamenti. *Ragiusan*, 344: 76-86.
- Anselmi, L. (a cura di). 1995. *Il processo di trasformazione delle P.A. Il percorso aziendale*. Torino: Giappichelli.
- Baard, V. 2010. A critical review of interventionist research. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 7(1): 13-45.
- Barbera, C. & Steccolini, I. 2017. *The roles of accounting in the changing relationship between central and local governments*. Paper presentato alla XVI Conferenza CIGAR, Porto, Portogallo, 8-9 giugno.
- Biondi, Y. 2013. Modèles comptables et politiques d'austérité : Représentations et enjeux de la maîtrise du déficit et de la dette des administrations publiques, en Europe et ailleurs. *Politiques et Management Public*, 30(3): 289-313.
- Bolgherini, S. 2014. Can austerity lead to recentralisation? Italian local governments during the economic crisis. *South European Society and Politics*, 19(2): 193-214.
- Borgonovi, E. 1996. *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*. Milano: EGEA.
- Bouckaert, G. 2009. Public sector reform in CEE countries: An introduction. In G. Bouckaert, J. Nemec, V. Nakrosis, G. Hajnal, & K. Tonnisson (a cura di), *Public management reforms in Central and Eastern Europe*: 13-26. Bratislava: NISPAcee Press.
- Bouckaert, G., Peters, B. G. & Verhoest, K. (a cura di). 2010. *The coordination of public sector organizations: Shifting patterns of public management*. London, UK: Palgrave MacMillan.
- Burns, J. & Scapens, R. W. 2000. Conceptualizing management accounting change: An institutional framework. *Management Accounting Research*, 11(1): 3-25.
- Cäker, M. & Nyland, K. 2017. Inter-organizational cooperation challenging hierarchical accountability: The dominated actors in a municipal joint venture. *Financial Accountability & Management*, 33(1): 102-120.
- Cantù, E. 2014. *Il bilancio delle aziende di servizi sanitari. Verso un nuovo modello contabile*. Milano: Egea.
- Christensen, T. 2012. Post-NPM and changing public governance. *Meiji Journal of Political Science and Economics*, 1: 1-11.
- Christensen, T. & Laegreid, P. (a cura di). 2006. *Autonomy and regulation. Coping with agencies in the modern State*. Cheltenham: Edward Elgar.
- Christensen, T. & Lægreid, P. 2007. The Whole-of-Government approach to public sector reform. *Public Administration Review*, 67(6): 1059-1066.
- Corte dei conti – Sezione regionale di Controllo per il Piemonte. 2013. Giudizio di parifica del rendiconto generale della Regione Piemonte per l'esercizio finanziario 2012 (Delibera n. 276/2013/PARI). Torino.
- De Vries, M. S. 2000. The rise and fall of decentralization: A comparative analysis of arguments and practices in European countries. *European Journal of Political Research*, 38(2): 193-224.
- Del Vecchio, M. & Romiti, A. 2017. Il riaccentramento nel contesto pubblico: implicazioni per il governo dei sistemi e delle aziende sanitarie. *Azienda Pubblica*, 30(1): 13-32.
- Dumay, J. C. 2010. A critical reflective discourse of an interventionist research project. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 7(1): 46-70.

- Edwards, P. & Shaoul, J. 2003. Partnerships: for better, for worse? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 16(3): 397-421.
- Ellwood, S. & Newberry, S. 2007. Public sector accrual accounting: institutionalising neo-liberal principles? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(4): 549-573.
- Eyraud, L. & Lusinyan, L. 2011. Decentralizing spending more than revenue: Does it hurt fiscal performance?
- Ferlie, E., Pettigrew, A., Ashburner, L. & Fitzgerald, L. 1996. *The New Public Management in action*. Oxford, UK: Oxford University Press.
- Ferrè, F., Cuccurullo, C. & Lega, F. 2012. The challenge and the future of health care turnaround plans: Evidence from the Italian experience. *Health Policy*, 106(1): 3-9.
- France, G. 2008. Seeking a better balance: Developments in intergovernmental relations in the Italian health care. *Eurohealth*, 13(3): 16-19.
- France, G. & Taroni, F. 2005. The evolution of health-policy making in Italy. *Journal of Health Politics, Policy and Law*, 30(1-2): 169-187.
- Fredriksson, M., Blomqvist, P. & Winblad, U. 2014. Recentralizing healthcare through evidence-based guidelines - striving for national equity in Sweden. *BMC Health Services Research*, 14(1): 509.
- Grandis, F. G. 1996. *Lo schema di bilancio delle aziende sanitarie pubbliche*. Padova: CEDAM.
- Guthrie, J. 1998. Application of accrual accounting in the Australian public sector: Rhetoric or reality? *Financial Accountability and Management*, 14(1): 1-19.
- Heald, D. & Hodges, R. 2015. Will “austerity” be a critical juncture in European public sector financial reporting? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(6): 993-1015.
- Hlepas, N.-K. 2016. Is it the twilight of decentralization? Testing the limits of functional reforms in the era of austerity. *International Review of Administrative Sciences*, 82(2): 273-290.
- Hood, C. 1991. A public management for all seasons? *Public Administration*, 69(1): 3-19.
- Hood, C. 1995. The New Public Management in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2-3): 93-109.
- Hopwood, A. G. 1985. The tale of a committee that never reported: Disagreements on intertwining accounting with the social. *Accounting, Organizations and Society*, 10(3): 361-377.
- IFAC-PSC. 2000. *IFAC-PSC Study 11: Governmental financial reporting*. New York, NY: IFAC.
- Jeacle, I. 2012. Accounting and popular culture: framing a research agenda. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 25(4): 580-601.
- Jones, R. 1992. The development of conceptual frameworks of accounting for the public sector. *Financial Accountability & Management*, 8(4): 249-264.
- Jönsson, S. & Lukka, K. 2005. *Doing interventionist research in management accounting*. Gothenburg Research Institute – Rapport 2005:6.
- Jönsson, S. & Lukka, K. 2006. There and back again: Doing interventionist research in management accounting. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood & M. S. Shields (a cura di), *Handbook of Management Accounting Research*, Vol. 1: 373-397. Oxford: Elsevier.

- Kornai, J. 1986. The soft budget constraint. *Kyklos*, 39(1): 3-30.
- Kornai, J., Maskin, E. & Roland, G. 2003. Understanding the soft budget constraint. *Journal of Economic Literature*, 41(4): 1095-1136.
- Laegreid, P. & Verhoest, K. (Eds.). 2010. *Governance of public sector organizations. Proliferation, autonomy and performance*. Basingstoke, UK: Palgrave MacMillan.
- Liguori, M. & Steccolini, I. 2014. Accounting, innovation and public-sector change. Translating reforms into change? *Critical Perspectives on Accounting*, 25(4-5): 319-323.
- Lounsbury, M. 2001. Institutional sources of practice variation: staffing college and university recycling programs. *Administrative Science Quarterly*, 46: 29-56.
- Lounsbury, M. 2008. Institutional rationality and practice variation: New directions in the institutional analysis of practice. *Accounting, Organizations and Society*, 33(4-5): 349-361.
- Maino, F. 2001. *La politica sanitaria*. Bologna: Il Mulino.
- Mazzotta, B. & Passaro, A. 2008. L'armonizzazione contabile in Italia: Stato dell'arte e tendenze evolutive nella prospettiva della Ragioneria Generale dello Stato. In M. D'Amore (a cura di), *The harmonization of government accounting and the role of IPSAS*. Milano: McGraw-Hill.
- Miller, P. & Power, M. 2013. Accounting, organizing, and economizing: Connecting accounting research and organization theory. *The Academy of Management Annals*, 7(1): 557-605.
- Minas, R. 2010. (Re)centralizing tendencies within health care services: Implementation of a new idea?
- Mussari, R. 2013. La comptabilité publique, instrument et enjeu des rapports entre pouvoir central et collectivités locales : Le cas du processus d'harmonisation en Italie. *Politiques et Management Public*, 30(3): 395-410.
- Newberry, S. M. 2002. Intended or unintended consequences? Resource erosion in New Zealand's government departments. *Financial Accountability and Management*, 18(4): 309-330.
- Newberry, S. M. & Pallot, J. 2005. A wolf in sheep's clothing? Wider consequences of the financial management system of the New Zealand central government. *Financial Accountability & Management*, 21(3): 263-277.
- Nuti, S. & Seghieri, C. 2014. Is variation management included in regional healthcare governance systems? Some proposals from Italy. *Health Policy*, 114(1): 71-78.
- Nuti, S., Seghieri, C. & Vainieri, M. 2013. Assessing the effectiveness of a performance evaluation system in the public health care sector: Some novel evidence from the Tuscany region experience. *Journal of Management & Governance*, 17(1): 59-69.
- Osservatorio Nazionale sulla Salute nelle Regioni Italiane. 2017. *Rapporto Osservasalute 2017*. Milano: Prex SpA.
- Pallot, J. 1992. Elements of a theoretical framework for public sector accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(1): 38-58.
- Peters, B. G. 2009. The two futures of governing: Decentering and recentering processes in governing. *NISPAcee Journal of Public Administration and Policy*, 2(1): 7-24.
- Peters, B. G. 2011. Governance responses to the fiscal crisis—comparative perspectives. *Public Money & Management*, 31(1): 75-80.
- Pollitt, C. 1995. Justification by works or by faith?: Evaluating the New Public Management. *Evaluation*, 1(2): 133-154.

- Pollitt, C. & Talbot, C. (a cura di). 2003. *Unbundled government: A critical analysis of the global trend to agencies, quangos and contractualisation*. London: Routledge.
- Prud'homme, R. 1995. The dangers of decentralization. *The World Bank Research Observer*, 10(2): 201-220.
- Raudla, R., Douglas, J. W., Randma-Liiv, T. & Savi, R. 2015. The impact of fiscal crisis on decision-making processes in European governments: Dynamics of a centralization cascade. *Public Administration Review*, 75(6): 842-852.
- Rebora, G. 1999. *Un decennio di riforme: Nuovi modelli organizzativi e processi di cambiamento delle amministrazioni pubbliche (1990-1999)*. Milano: Guerini e Associati.
- RGS. 2014. *Il monitoraggio della spesa sanitaria. Rapporto n. 1*. Roma.
- RGS. 2015. *Il monitoraggio della spesa sanitaria. Rapporto n. 2*. Roma.
- RGS. 2016. *Il monitoraggio della spesa sanitaria. Rapporto n. 3*. Roma.
- RGS. 2017. *Il monitoraggio della spesa sanitaria. Rapporto n. 4*. Roma.
- Saltman, R. B. 2008. Decentralization, re-centralization and future European health policy. *European Journal of Public Health*, 18(2): 104-106.
- Saltman, R. B., Bankauskaite, V. & Vrangbæk, K. (a cura di). 2007. *Decentralization in health care. Strategies and outcomes*. Maidenhead: Open University Press.
- Simonet, D. 2017. Public values and administrative reforms in French health care. *Journal of Public Affairs*, 17(3): e1604.
- Suomala, P., Lahikainen, T., Lyly-Yrjänäinen, J. & Paranko, J. 2010. Open book accounting in practice – exploring the faces of openness. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 7(1): 71-96.
- Tediosi, F., Gabriele, S. & Longo, F. 2009. Governing decentralization in health care under tough budget constraint: What can we learn from the Italian experience? *Health Policy*, 90(2-3): 303-312.
- Tieghi, M. 2000. *Il bilancio d'esercizio delle aziende sanitarie pubbliche: Uno schema di analisi*. Bologna: CLUEB.
- Trochim, W. M. & Donnelly, J. P. 2006. *The research methods knowledge base*. Cincinnati, OH: Atomic Dog.
- Verhoest, K., Peters, B. G., Bouckaert, G. & Verschuere, B. 2004. The study of organisational autonomy: A conceptual review. *Public Administration and Development*, 24(2): 101-118.
- Verhoest, K., Van Thiel, S., Bouckaert, G. & Laegreid, P. (a cura di). 2012. *Government agencies: Practices and lessons from 30 Countries*. Basingstoke, UK: Palgrave MacMillan.
- Viver Pi-Sunyer, C. & Martín, G. 2013. The recentralisation process of the state of autonomies. In N. Bosch & A. Solé-Ollé (a cura di), *IEB's Report on Fiscal Federalism '12*: 46-59. Barcelona.
- Wildavsky, A. 1975. *Budgeting: A comparative theory of budgetary processes*. Boston, MA: Little, Brown & Co.

2. RESISTENZA AL CAMBIAMENTO E STRATEGIE DI APPLICAZIONE DELLA RIFORMA DI ARMONIZZAZIONE: LA PERIMETRAZIONE DELLA SPESA SANITARIA NEL BILANCIO DELLE REGIONI*

di *Luigi Puddu***, *Christian Rainero****, *Alessandro Migliavacca*****
e *Giuseppe Modarelli******

2.1. Introduzione

Secondo un approccio economico-aziendale fondato sulla centralità della persona, il ruolo delle aziende sanitarie si estrinseca nel soddisfacimento del bisogno “salute” (Puddu et al. 2011; Rainero et al., 2016). Nell’ordinamento italiano, tale ruolo è affidato alla legislazione concorrente di Stato e Regioni. Da un lato, questa responsabilizzazione territoriale avrebbe potuto generare virtuosismi in termini di efficacia e di efficienza, sotto cui l’azienda sanitaria è tenuta ad agire per il soddisfacimento del bisogno sanitario e dei Livelli Essenziali di Assistenza (LEA). Dall’altro, tuttavia, un certo livello di resistenza al cambiamento ha prodotto squilibri. In tale contesto segnato da molteplici difficoltà, ed incentrato sull’aspetto personalistico dei bisogni, come quello sanitario, la riforma di armonizzazione dei bilanci di regioni ed enti locali, introdotta dal D.lgs. 118/2011, gettando nuove basi per la creazione di strumenti contabili uniformi, comparabili e comprensibili, si renderebbe come motore capace di soddisfare le attese, creare virtuosismi o distruggerli.

Il presente contributo, in particolare, intende analizzare in che modo le Regioni abbiano ottemperato alle prescrizioni delineate dagli artt. 20, 63 e 66 D.lgs. 118/2011 in relazione all’informativa da fornire in merito alla destinazione delle risorse per il Servizio Sanitario Regionale (SSR).

* Sebbene il capitolo sia frutto di un lavoro congiunto degli autori, il paragrafo 2.1 è da attribuire a Luigi Puddu, i paragrafi 2.2 e 2.3 sono da attribuire a Christian Rainero, il paragrafo 2.4 è da attribuire ad Alessandro Migliavacca e il paragrafo 2.5 è da attribuire a Giuseppe Modarelli; il paragrafo 2.6 è da attribuire a tutti gli autori.

** Professore ordinario di Economia aziendale, Università degli Studi di Torino.

*** Professore associato di Economia aziendale, Università degli Studi di Torino.

**** Assegnista, professore a contratto di Economia aziendale, Università degli Studi di Torino.

***** Dottorando, Università degli Studi di Torino.

La ricerca è stata condotta attraverso un'analisi documentale, al fine di determinare quali siano state le risposte organizzative al cambiamento imposto dall'armonizzazione contabile. Ai fini dell'individuazione dei comportamenti organizzativi si è tenuto in considerazione il *framework* teorico di Oliver (1991). Utilizzando un approccio comportamentale correlato ai ruoli intrinseci dell'*accounting*, l'intenzione del presente contributo è mostrare un quadro quanto più dettagliato possibile, relativamente all'effettiva applicazione in ambito regionale del suddetto obbligo.

2.2. La spesa sanitaria e la perimetrazione nel bilancio regionale

2.2.1. La perimetrazione del bilancio regionale: le entrate e le spese

Il processo decisionale che definisce il finanziamento del Servizio Sanitario Nazionale è articolato su due livelli:

- da un lato, lo Stato garantisce le risorse necessarie al finanziamento;
- dall'altro lato, le Regioni organizzano i propri Servizi Sanitari Regionali (SSR), garantendo l'erogazione delle prestazioni ricomprese nei LEA.

La finalità di questo sistema, nel suo complesso, è di favorire e contestualmente incentivare le Regioni che assumono comportamenti “virtuosi”, volti a ottenere livelli sufficienti di efficienza ed efficacia nell'erogazione dei LEA. Tale processo dovrebbe permettere un miglioramento strutturale degli equilibri di bilancio, di particolare importanza per le Regioni che presentino disavanzi. Inoltre, renderebbe possibile una massimizzazione nel soddisfacimento dei bisogni sanitari da parte dei cittadini compatibilmente con le risorse destinate alla funzione. Il quadro normativo introdotto dalle varie riforme degli ultimi anni dovrebbe consentire l'attuazione di un modello di amministrazione del settore sanitario pubblico in grado di perseguire in maniera progressiva ed efficace gli obiettivi sopra indicati.

In materia di attuazione del federalismo fiscale, il D.lgs. 118/2011, concernente l'armonizzazione dei bilanci, rappresenta dal 2012 un ulteriore progresso per i criteri di contabilizzazione nel settore sanitario. Tale normativa introduce disposizioni dirette a garantire un'agevole individuazione dell'area del finanziamento sanitario attraverso tre provvedimenti distinti:

- a) l'istituzione della Gestione Sanitaria Accentrata (GSA);
- b) la trasparenza dei flussi di cassa relativi al finanziamento sanitario, attraverso l'accensione di specifici conti di tesoreria intestati alla sanità;

- c) la perimetrazione, nell'ambito del bilancio consuntivo delle Regioni, che deve rendere e garantire l'esatta individuazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento del SSR.

La struttura prevista dall'art. 20 del D.lgs. 118/2011 costituisce l'ambito particolare di indagine del presente contributo. Tale disposizione prevede che le Regioni, nell'ambito del proprio bilancio, debbano garantire l'esatta perimetrazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento del SSR, in modo tale da:

- permettere un'immediata confrontabilità tra le entrate e spese sanitarie iscritte nel bilancio regionale e le risorse indicate negli atti di determinazione del fabbisogno sanitario regionale standard;
- individuare le tipologie di fonti di finanziamento;
- agevolare la verifica delle ulteriori risorse fornite dalle singole Regioni per il finanziamento dei SSR.

La perimetrazione avviene adottando un'articolazione in capitoli tale da garantire, sia nelle entrate sia nelle spese, una separata evidenza delle fonti di finanziamento (e della loro provenienza e finalità: ordinario, aggiuntivo, copertura dei disavanzi pregressi, in conto capitale) e delle modalità di impiego delle stesse (per il finanziamento dei LEA, per la spesa extra-LEA, per copertura dei disavanzi pregressi, in conto capitale). La Tabella 2.1 mostra uno schema esemplificativo di rappresentazione delle entrate e spese relative alla sanità nei bilanci regionali, successivamente analizzate in dettaglio come da dettato normativo.

Tab. 2.1 – La perimetrazione del bilancio regionale (D.lgs. 118/2011)

SPESE	ENTRATE
• Spesa sanitaria corrente per finanziamento dei LEA	• Finanziamento sanitario ordinario corrente
• Spesa sanitaria aggiuntiva per livelli superiori ai LEA	• Finanziamento sanitario aggiuntivo corrente
• Spesa sanitaria per il finanziamento di disavanzo sanitario pregresso	• Finanziamento regionale del disavanzo sanitario pregresso
• Spesa per investimenti in ambito sanitario	• Finanziamento per investimenti in ambito sanitario

Fonte: ns. rielaborazione

La struttura negli elencati grandezze consente di individuare:

- le fonti di finanziamento e la spesa corrente erogata per la copertura dell'attività sanitaria relativa al raggiungimento dei Livelli Essenziali di Assistenza;

- le fonti di finanziamento e la spesa corrente erogata per la copertura dell'attività sanitaria relativa a livelli di assistenza ulteriori rispetto a quelli essenziali;
- le fonti di finanziamento e la spesa in conto capitale erogata per investimenti in ambito sanitario;
- le fonti utilizzate a copertura dei disavanzi pregressi.

Tale articolazione permette, in ultima istanza, di evidenziare i risultati relativi alle singole gestioni (corrente e in conto capitale) e a livello regionale, sotto l'aspetto delle risorse finanziarie e della loro appropriata allocazione.

2.2.2. Il ruolo dello strumento contabile della perimetrazione delle entrate e delle spese nei bilanci regionali

Sebbene la normativa oggetto di analisi non si esprima in modo puntuale sulla redazione integrata o separata rispetto al rendiconto regionale del documento di perimetrazione, si può dedurre dall'enunciato degli artt. 63 c.4 e 66 c. 2 che possa essere preferibile una pubblicazione "allegata"¹. A nostro avviso ciò potrebbe/dovrebbe tradursi in una rappresentazione sintetica delle risorse finanziarie, svolta secondo le modalità descritte nel paragrafo precedente, diventando uno strumento contabile in grado di fornire informazioni sullo stato di salute dei sistemi sanitari regionali in modo più leggibile e semplificato.

Pertanto, la perimetrazione delle entrate e spese sanitarie si colloca nell'ambito dell'armonizzazione contabile, costituendo uno strumento idoneo ad individuare alcuni indicatori della corretta gestione e destinazione delle risorse finanziarie stanziare ordinariamente dallo Stato e delle risorse aggiuntive messe a disposizione dalle Regioni per i propri servizi sanitari, nonché delle modalità di utilizzo delle risorse stesse a copertura di spese indistinte, vincolate, e più o meno collegate ai Livelli Essenziali di Assistenza. In quanto strumento di rendicontazione, essa può assumere forme diverse, pur sempre coerenti con il dettato legislativo, e assumere quindi differenti ruoli.

¹ Art. 63 c. 4 D.lgs 118/2011: «Al rendiconto della gestione sono allegati i documenti previsti dall'articolo 11 comma 4, l'elenco delle delibere di prelievo dal fondo di riserva per spese impreviste di cui all'articolo 48, comma 1, lettera b), con l'indicazione dei motivi per i quali si è proceduto ai prelevamenti, e il prospetto relativo alla gestione del perimetro sanitario di cui all'art. 20 comma 1».

Art. 66 c. 2 D.lgs 118/2011: «Nel sito internet della regione dedicato ai bilanci è pubblicata la versione integrale del rendiconto della gestione, comprensivo anche della gestione in capitoli, con il relativo allegato concernente la gestione del perimetro sanitario di cui all'art. 63 comma 4, del rendiconto consolidato, comprensivo della gestione in capitoli e del rendiconto semplificato per il cittadino di cui all'articolo 11, comma 2».

Come ogni strumento di rendicontazione, il prospetto di perimetrazione è il risultato sintetico di processi di contabilizzazione e registrazione intervenuti nel corso dell'esercizio. Infatti, tali processi hanno una capacità trasformativa o costitutiva dello stato di salute economico-finanziario delle aziende (Miller, in Hopwood e Miller, 1994: 1-39) delineando contesti capaci o meno di rendere consapevoli i soggetti nelle scelte. Facendo riferimento al ciclo esposto nella teoria dell'amministrazione razionale fondata sul bilancio ed essendo questo ultimo, strumento fondamentale della gestione, risulterebbe molto difficile riuscire a prendere decisioni in sua assenza, tanto più in delineare un contesto informato (Migliavacca et al., 2016; Miller e Power, 2013).

Le finalità di tali processi, e in ultima analisi le finalità della rendicontazione, sono individuate in parte della letteratura internazionale (Miller e Power, 2013) relativamente ai seguenti ruoli:

- *Territorializing*: garantisce la consapevolezza sui risultati di gestione dell'azienda. Peraltro, ha un ruolo di definizione del "territorio", ossia quello spazio economico che il soggetto Regione occupa all'interno della società (confrontando il SSR particolare con gli altri SSR) e dell'ambiente di riferimento (confrontando la dimensione della gestione sanitaria con il totale delle entrate e delle spese della Regione) (Ferrero, 1968);
- *Mediating*: il processo di contabilizzazione e di rendicontazione ha la finalità di individuare le informazioni che si vuole comunicare all'esterno e le modalità di comunicazione; la contabilizzazione è quindi sottesa e influenzata da un insieme di idee e valori dell'azienda e, in ultima analisi, delle persone che la governano. Il processo di perimetrazione delle entrate e della spesa nei bilanci regionali consente quindi di comunicare all'esterno lo stato di salute, nonché la propria posizione interpretativa e valutativa di alcuni aspetti della gestione da parte dell'azienda;
- *Adjudicating*: rappresenta uno strumento che permette di essere sottoposti al giudizio degli *stakeholder* sulla base delle informazioni fornite. Infatti la finalità stessa della contabilità e della rendicontazione è di fornire le informazioni sulla cui base gli attori economici e gli *stakeholder* prendono decisioni, modificando così le loro preferenze (March, 1987);
- *Subjectivizing*: ha la finalità di assoggettare le azioni poste in essere dall'azienda e di responsabilizzare le persone che la governano. Tale aspetto si esplica nella possibilità di sottoporre a regolamentazione e controllo le Regioni, sulla base dei dati di bilancio; dall'altro lato, si

esplica nella possibilità e obbligo di scegliere secondo quali modalità e regole rendicontare le proprie performance.

In ragione di quanto espresso, la perimetrazione appare funzionale al raggiungimento di questi scopi esclusivamente nel caso in cui essa sfoci in rendiconti leggibili (*readable*). Diventa fondamentale, a tale fine, la comprensibilità delle informazioni fornite secondo le modalità imposte o scelte e contenute nei bilanci. Per cui, una contabilità incomprensibile o non leggibile risulterebbe completamente inutile ad assolvere i ruoli in precedenza individuati (Smith e Smith, 1971).

Infine, lo strumento dovrà necessariamente essere pubblico e facilmente reperibile, in particolare dagli *stakeholder* (cittadini e aziende), ma anche da altre Regioni per favorire operazioni di *benchmark* e l'individuazione di *best practice* capaci di innescare meccanismi di comportamento organizzativo isomorfo in ottica migliorativa.

2.3. Quadro teorico interpretativo di riferimento

2.3.1. Le risposte strategiche alle pressioni istituzionali

Nel contesto di riforma delineato, un nodo fondamentale è il processo di cambiamento organizzativo. È quindi possibile procedere con un'analisi interpretativa degli approcci di risposta al cambiamento delle regole di rendicontazione delle entrate e delle uscite del perimetro sanitario regionale, in base al lavoro di Oliver (Oliver, 1991; Pache e Santos, 2010) sulle risposte strategiche delle organizzazioni ai processi di cambiamento istituzionale.

Nel suo lavoro, Oliver costituisce un ponte tra la teoria (neo)istituzionale e la teoria di dipendenza dalle risorse delle organizzazioni. Così, mentre la prima individua quell'ambiente istituzionale, composto da norme e valori propri di vari *stakeholder*, in modo tale da riflettere quei modi di organizzarsi e agire considerati corretti e adottare quindi strutture e processi per compiacere gli attori esterni, la seconda identifica quel comportamento organizzativo con cui si cerca di minimizzare la dipendenza da altre organizzazioni, con particolare riguardo all'acquisizione di risorse importanti, e di influenzare l'ambiente per ottenere la disponibilità di tali risorse.

Il modello teorico di riferimento ben si concilia con un settore frammentato come quello della sanità (Pache & Santos, 2010) e con il settore pubblico, in cui le pressioni istituzionali e le normative di riferimento sono altamente frammentate e talvolta contraddittorie (Heimer, 1999; Kitchener, 2002; Nigam & Ocasio, 2010; Reay & Hinings, 2009; W. R. Scott, 1983; Shipilov et al., 2010). In questo

contesto, da un lato, il comportamento organizzativo istituzionale individua i comportamenti necessari per sopravvivere e perdurare nel tempo attraverso la ricerca di una coerenza interna e di una conformità con le aspettative provenienti dall'ambiente esterno; dall'altro lato, le organizzazioni raggiungono il successo lottando per la propria indipendenza e autonomia e faranno qualsiasi cosa sia necessaria per evitare un'eccessiva dipendenza dall'ambiente e per mantenere il controllo delle risorse, riducendo così il livello di incertezza.

Al fine di identificare le differenti risposte strategiche che le organizzazioni pongono in essere come risultato di pressioni istituzionali alla conformità esercitate su di esse e al fine di delineare un contesto concettuale per la previsione o individuazione delle differenti strategie, l'utilizzo di due teorie organizzative distinte permette di ovviare ai problemi e criticità rilevati nel tempo sulla teoria istituzionale: ad esempio, la mancanza di attenzione al ruolo delle spinte istituzionali interne e la risposta attiva a pressioni e aspettative istituzionali (Abernethy & Stoelwinder, 1995; Clemens & Douglas, 2005; Covalleski & Dirsmith, 1988; DiMaggio, 1988; Greenwood et al., 2011; Modell, 2001; Perrow, 1985; Powell, 1985; Scott, 2001). In questo modo, quindi, si delinea in che misura il comportamento organizzativo possa variare dall'acquiescenza passiva alla resistenza attiva in risposta alle pressioni istituzionali, a seconda della natura e del contesto delle pressioni stesse.

Il quadro teorico interpretativo utilizzato nell'analisi si articola nei seguenti comportamenti di risposta alle pressioni istituzionali, individuati nel lavoro di Oliver, fonda le sue basi su cinque strategie:

- Accettazione (*Acquiescence*);
- Compromesso (*Compromise*);
- Elusione (*Avoidance*);
- Resistenza (*Defiance*);
- Manipolazione (*Manipulation*).

Accettazione

L'Accettazione (*Acquiescence*) è quella strategia caratterizzata dall'aderenza al cambiamento, con tattiche comportamentali passive (Abitudine; *Habit*), parzialmente attive (Imitazione; *Imitation*) e totalmente attive (Conformità; *Compliance*).

La tattica di acquiescenza passiva, o Abitudine (*Habit*), consiste nel proseguire l'attività e adeguarsi ciecamente a regole precostituite o assiomatiche per modificare il proprio comportamento organizzativo (Scott, 1987). Questa fattispecie rientra nel novero delle tipizzazioni prescelte ai fini del nostro contributo di concettualizzazione.

La tattica di Imitazione (*Imitation*), coerente con il concetto di isomorfismo della teoria istituzionale, consiste in un adeguamento consapevole attuato tramite imitazione di modelli istituzionali già stabiliti (istituzioni efficienti, di successo, pratiche consolidate ecc.) (DiMaggio & Powell, 1983; Galaskiewicz & Wasserman, 1989).

Invece, ultimo ma di grande rilievo ai fini del nostro contributo, riscontriamo la tattica di Conformità (*Compliance*); comportamento tendente all'obbedienza consapevole e incondizionata o all'incorporazione di norme, valori, adempimenti nei propri processi organizzativi (DiMaggio, 1988; Meyer et al., 1987; Meyer & Scott, 1992; Salancik & Pfeffer, 1978).

Compromesso

Le strategie di Compromesso (*Compromise*) si sostanziano quando il cambiamento organizzativo, se attuato pienamente, potrebbe avere ricadute operative non funzionali o inadeguate alla struttura dell'organizzazione. In queste circostanze, l'organizzazione può porre in essere il cambiamento organizzativo con atteggiamenti di Riequilibrio (*Balance*), di Contrattazione (*Bargain*) o di Pacificazione (*Pacify*).

Il Riequilibrio (*Balance*) è una risposta alla pressione esterna di tipo tattico, che consiste nel bilanciare un insieme di richieste e requisiti propri del cambiamento, in risposta a multipli stimoli o aspettative, facendo in modo da equilibrare e parificare gli interessi interni e quelli di molteplici *stakeholder* (ad esempio, in Powell & Friedkin, 1986).

La Contrattazione (*Bargain*) è, invece, una forma più attiva di compromesso, in cui l'organizzazione si rende parte viva del cambiamento, richiedendo ai soggetti che stimolano il cambiamento di ridurre, adeguare o concedere sgravi sui requisiti richiesti per il cambiamento organizzativo (Salancik & Pfeffer, 1978).

La Pacificazione (*Pacify*), infine, rientra nel novero delle tattiche finalizzate a porre in essere una "conformità" parziale relativamente alle aspettative e agli stimoli esterni, cui le organizzazioni tendono a conformarsi ai minimi standard richiesti dalla normativa entrata in vigore (Meyer & Scott, 1992; Reay & Hinings, 2009; R. Scott, 1983), generando una resistenza debole alle pressioni e agli stimoli di cambiamento istituzionale.

Elusione

Le strategie di Elusione (*Avoidance*) costituiscono una categoria di risposta comportamentale presente in entrambe le teorie citate (Meyer, 1983; Meyer & Rowan, 1977; Powell, 1988; Salancik & Pfeffer, 1978; Thompson, 1967), e consistono nel tentativo dell'organizzazione di eludere, appunto, il cambia-

mento, attraverso tattiche di Attutimento (*Buffering*), di Fuga (*Escape*) o di Occultamento (*Concealment*).

Le tattiche di Attutimento (*Buffering*) consistono nel tentativo dell'organizzazione di ridurre al minimo la portata dell'adempimento, con una contrazione del campo di ispezione, scrutinio o valutazione da parte di soggetti esterni, attraverso il distacco o la divisione delle attività tecniche (Salancik & Pfeffer, 1978; Thompson, 1967).

Invece, quelle di Fuga (*Escape*), consistono nel tentativo dell'organizzazione di uscire dal campo di applicazione del cambiamento organizzativo o nuova norma (Hirschman, 1970), attraverso una modifica dei propri scopi, attività o requisiti formali.

Le ultime, identificate con l'Occultamento (*Concealment*), si sostanziano nella capacità di mascherare la non conformità dietro una finta cortina di acquiescenza, attraverso la costruzione di piani o procedure in risposta ai cambiamenti organizzativi richiesti, la falsa applicazione degli adempimenti o la simbolica accettazione delle norme, regole o requisiti posti (Meyer & Rowan, 1977).

Resistenza

La quarta strategia, definita di Resistenza (*Defiance*), è una forma più attiva di contrasto al cambiamento istituzionale e si estrinseca attraverso tre tattiche di diverso grado e portata.

La prima tattica, di Rifiuto (*Dismissing*), consiste nell'ignorare lo stimolo al cambiamento o la regola imposta. Il Rifiuto è tipicamente esercitato nei casi in cui il potere di influenzare il cambiamento da parte di soggetti esterni, o la possibilità di essere trovati in difetto del cambiamento, sono relativamente bassi. Ad esempio, Salancik (Salancik, 1979) evidenziò una correlazione diretta tra la prontezza ad attuare un nuovo adempimento imposto per legge e il grado di dipendenza di risorse verso il governo regolatore.

La seconda tattica, di Sfida (*Challenge*), è una forma più attiva di rifiuto della normativa imposta o degli stimoli al cambiamento forniti, in cui l'organizzazione si fa promotrice di modalità alternative e contrastanti con la norma o con lo stimolo fornito per affermare i propri valori. Ad esempio, quando c'è un processo di imposizione di regole per le scuole, alcune possono ignorare la regola imposta e, anzi, farsi portatrici di battaglie di segno completamente opposto e, appunto, sfidante (Oliver, 1991).

La terza tattica, di Attacco (*Attack*), costituisce una forma più spinta e aggressiva di quella di Sfida, in cui lo scontro ideologico per l'affermazione dei valori è esacerbato e il rifiuto di applicare pedissequamente la normativa è accompagnato da una contestazione fattiva.

Manipolazione

La quinta e ultima strategia viene chiamata Manipolazione (*Manipulation*), cioè comportamenti di influenza attiva nel modificare la norma imposta o il tipo di stimolo al cambiamento, e si esprime attraverso tattiche di cooptazione, influenza o controllo diretto. Tali tattiche rappresentano la risposta di tipo più attivo ai processi istituzionali di cambiamento, in cui le pressioni e gli stimoli non sono considerati in alcun modo obbligatori o coercitivi, ma passibili di influenza, ricreazione, alterazione o controllo.

La tattica di cooptazione (*Co-opt*) si estrinseca nel coinvolgere il soggetto proponente il cambiamento, lo stimolo o la normativa all'interno della propria organizzazione, ad esempio all'interno del consiglio di amministrazione o negli organi direzionali (Burt, 1983; Pennings, 1980; Salancik & Pfeffer, 1978).

La tattica di Influenza (*Influence*) è invece, posta in essere principalmente agendo su quei valori e credenze istituzionalizzati, sui criteri di valutazione delle performance o sulle pratiche, sugli usi e sulle attività standardizzate e consolidate, cercando di modificarne gli aspetti.

Infine, le tattiche di Controllo diretto (*Controlling*) si estrinsecano in sforzi diretti di influenza ed esercizio di potere sui soggetti esterni che esercitano pressione o stimoli sull'organizzazione. La Tabella 2.2. riassume le risposte strategiche e le tattiche individuate nel quadro teorico di riferimento.

Tab. 2.2 – Risposte strategiche ai processi istituzionali

Strategia	Tattica	Esempio
Accettazione	Abitudine	Seguire norme inconsciamente
	Imitazione	Mimare modelli istituzionali
	Conformità	Obbedire ai comandi e accettare le norme
Compromesso	Riequilibrio	Bilanciare le attese di più di un soggetto esterno
	Pacificazione	Adottare comportamenti minimi essenziali
	Contrattazione	Negoziare con i soggetti esterni
Elusione	Occultamento	Nascondere la non conformità
	Attutimento	Ridurre i contatti istituzionali
	Fuga	Cambiare obiettivi, attività o finalità
Resistenza	Rifiuto	Ignorare norme o valori espliciti
	Sfida	Contestare regole e richieste
	Attacco	Operare un assalto diretto al soggetto influenzante
Manipolazione	Cooptazione	Cooptare soggetti influenzanti nell'organo direttivo
	Influenza	Influenzare direttamente valori e criteri di cambiamento
	Controllo diretto	Esercitare potere sui processi istituzionali e i soggetti influenzanti

Fonte: adattato e tradotto da Oliver (1991)

2.3.2. I fattori istituzionali e gli elementi predittivi delle risposte organizzative

Nella sua ricerca, Oliver identifica anche cinque fattori istituzionali tra le motivazioni che possono portare alle risposte strategiche in precedenza individuate, formulando delle ipotesi sugli elementi predittivi dei comportamenti organizzativi, come riassunti in Tabella 2.3.

Tab. 2.3 – Fattori istituzionali delle strategie organizzative

Fattore istituzionale	Domanda di ricerca	Elementi predittivi
Cause	Per quale motivo l'organizzazione è spinta ad uniformarsi alle pressioni istituzionali	<ul style="list-style-type: none"> • Più basso è il livello percepito di legittimazione sociale ottenibile attraverso il cambiamento richiesto, più alta sarà la resistenza al cambiamento (legittimazione) • Minore è il livello percepito di benefici economici ottenibili attraverso il cambiamento richiesto, maggiore è la resistenza al cambiamento (efficienza)
Fattori costituenti	Chi esercita le pressioni esterne sull'organizzazione	<ul style="list-style-type: none"> • Maggiore è il numero delle pressioni esterne, maggiore è la resistenza al cambiamento (molteplicità) • Più basso è il livello di dipendenza dell'organizzazione dall'istituzione che esercita la pressione, più alta sarà la resistenza al cambiamento (dipendenza)
Contenuto	A quali tipologie di norme o requisiti l'organizzazione è chiamata ad uniformarsi	<ul style="list-style-type: none"> • Minore è il grado di coerenza delle richieste di cambiamento con gli obiettivi dell'organizzazione, maggiore è la resistenza al cambiamento (coerenza) • Più grande è il numero di limitazioni arbitrariamente imposte all'organizzazione dalle pressioni istituzionali, più grande sarà la resistenza al cambiamento (limitazioni)
Controllo	Come o attraverso quali mezzi è esercitata la pressione istituzionale	<ul style="list-style-type: none"> • Se il cambiamento è imposto attraverso atti aventi forza di legge, sarà meno probabile una resistenza al cambiamento (obbligo) • Più è basso il livello di diffusione volontaria di regole istituzionali all'interno dell'organizzazione, più è alta la probabilità di resistenza al cambiamento (diffusione)
Contesto	In quale contesto ambientale sono esercitate le pressioni istituzionali	<ul style="list-style-type: none"> • Se il livello di incertezza nell'ambiente dell'organizzazione è più basso, allora la probabilità di resistenza al cambiamento sarà più alta (incertezza) • Più sono presenti interconnessioni e scambi all'interno dell'ambiente dell'organizzazione, meno sarà probabile una resistenza al cambiamento (interconnessione)

Fonte: adattato e tradotto da Oliver (1991)

Tali elementi possono quindi aiutare a formulare (o verificare) ipotesi circa il cambiamento organizzativo dovuto a pressioni istituzionali esterne. In particolare, Oliver individua, per ciascuna macro-risposta organizzativa, i relativi fattori predittivi (Tabella 2.4).

Tab. 2.4 – Elementi predittivi e presenza nelle strategie organizzative

Elementi predittivi	Strategie organizzative				
	Accettazione	Compromesso	Elusione	Resistenza	Manipolazione
Cause					
<i>Legittimazione</i>	Alta	Bassa	Bassa	Bassa	Bassa
<i>Efficienza</i>	Alta	Bassa	Bassa	Bassa	Bassa
Costituenti					
<i>Molteplicità</i>	Bassa	Alta	Alta	Alta	Alta
<i>Dipendenza</i>	Alta	Alta	Moderata	Bassa	Bassa
Contenuto					
<i>Coerenza</i>	Alta	Moderata	Moderata	Bassa	Bassa
<i>Limitazioni</i>	Bassa	Moderata	Alta	Alta	Alta
Controllo					
<i>Obbligo</i>	Alta	Moderata	Moderata	Bassa	Bassa
<i>Diffusione</i>	Alta	Alta	Moderata	Bassa	Bassa
Contesto					
<i>Incertezza</i>	Alta	Alta	Alta	Bassa	Bassa
<i>Interconnessione</i>	Alta	Alta	Moderata	Bassa	Bassa

Fonte: adattato e tradotto da Oliver (1991)

2.4. Ipotesi e metodologia

2.4.1. L'ambito spazio-temporale di riferimento

Ipotizzando che il modello per la perimetrazione delle entrate e delle spese nei bilanci regionali, possa consentire una visione globalmente semplificata e più immediata dell'equilibrio finanziario dei sistemi sanitari rispetto al rendiconto generale per singole Regioni, ciò giustificherebbe in ottica di comprensibilità (*readability*) le ragioni ad esso sottostanti.

Pertanto, la presente ricerca tenta di far fronte a diverse esigenze:

- verificare lo stato di attuazione da parte delle Regioni nel provvedere a dotarsi dello strumento di perimetrazione richiesto dalla normativa nei propri rendiconti secondo gli obblighi ex art. 20 D.lgs. 118/2011;
- verificare le modalità di attuazione e la bontà dell'informativa fornita al cittadino ed in generale agli *stakeholder* secondo quanto previsto ex artt. 63 c. 4 e 66 c. 2 D.lgs. 118/2011, ed in relazione ai cinque *driver* da noi individuati e riportati di seguito in questo paragrafo;
- analizzare la capacità informativa del documento e individuare le criticità in relazione ai tre *cluster* proposti nel successivo par. 2.4.3.

Per comprendere meglio il panorama di applicazione a livello nazionale, relativamente al dettato normativo di riferimento, in materia di trasparenza dei conti sanitari e finalizzazione delle risorse al finanziamento dei singoli servizi sanitari regionali, si è ritenuto opportuno procedere analizzando i rendiconti prodotti dalle Regioni a statuto ordinario nel periodo temporale di riferimento successivo all'entrata in vigore della riforma, per un totale di cinque esercizi finanziari (2012-2016).

Tenuto conto di quanto effettivamente pubblicato sui siti istituzionali delle Regioni italiane nella sezione Amministrazione trasparente – bilanci e nel Bollettino ufficiale, l'approccio qualitativo di indagine attraverso l'analisi documentale e del contenuto (relativamente alla perimetrazione) ha consentito di rispondere alle diverse necessità sopra esposte. Da un lato, è stato possibile indagare i fenomeni e le modalità di recepimento e la relativa applicazione o meno dell'adempimento. Dall'altro lato, si è resa palese l'individuazione di plausibili *best practice* di applicazione.

È stato seguito uno schema logico interpretativo per suddividere i comportamenti in cluster proposti, utilizzando ai fini del presente contributo i criteri di discernimento (*driver*) che sono elencati di seguito:

- effettiva pubblicazione delle informazioni;
- facilità di reperimento delle informazioni;
- comprensibilità e leggibilità delle informazioni;
- pubblicazione perimetrazione in documento allegato;
- pubblicazione perimetrazione integrata al rendiconto).

2.4.2. *Analisi delle possibili risposte organizzative e fattori costituenti*

Sulla base del quadro teorico di riferimento delineato, è possibile formulare alcune considerazioni aggiuntive sui comportamenti organizzativi tenuti dalle Regioni relativamente alla perimetrazione.

In particolare, è chiaro che l'adempimento derivi da uno stimolo isti-

tuzionale (legge). Tale provenienza può generare diverse risposte strategiche da parte delle organizzazioni coinvolte (le regioni a statuto ordinario). Tali risposte sono riassumibili secondo alcune delle modalità individuate nel lavoro di Oliver (1991).

Più specificamente, relativamente alla perimetrazione della spesa sanitaria, non si è ritenuto opportuno, nell'immediato, costruire cluster che tenessero conto di strategie di manipolazione (che necessitano di un cambiamento legislativo), tattiche di attacco (essendo in presenza di aziende pubbliche locali a confronto con un governo centrale) o di fuga (in quanto la competenza per la gestione sanitaria è attribuita alle Regioni dalla Costituzione e non è possibile uscire dal "dominio di applicazione" della perimetrazione), nonché di riequilibrio e contrattazione. Ciò è dovuto alla difficoltà di riscontrare tali fattispecie da analisi dei rendiconti. Tale approccio selettivo, vale anche per la tattica di imitazione, che sebbene eventuale è stata considerata solo in relazione alla possibilità di riproduzione isomorfica di best practices esistenti.

Si riportano in Tabella 2.5 le possibili risposte organizzative da noi individuate per le Regioni in riferimento al ruolo della perimetrazione in quanto strumento contabile.

Tab. 2.5 – Possibili risposte organizzative individuate e ruolo della perimetrazione

Tattica	Comportamento	Ruoli assolti dallo strumento contabile
Abitudine	La legge può essere applicata ciecamente, semplicemente separando i capitoli senza redigere alcuno schema aggiuntivo	Definisce la dimensione e comunica l'informazione. L'informazione sulla performance potrebbe essere limitata e così le possibilità di un controllo sostanziale
Imitazione	L'adempimento può essere svolto emulandone le modalità da altre istituzioni o altri casi simili	Dipende dal modello imitato
Conformità	Può essere creato uno schema separato che consenta di perimetrare fonti e impieghi e di confrontare direttamente gli stessi, al fine di valutare la performance	Definisce precisamente il perimetro e la performance regionale, consentendo controlli anche sostanziali
Pacificazione	L'adempimento può essere svolto in modo tale da soddisfare i requisiti minimi posti dalla legge e quindi ottenere esiti positivi sotto la lente dei controlli formali	Assolve ai ruoli in modo limitato, potendo risultare impreciso e comunque non sostanzialmente rilevante
Occultamento	Possono essere utilizzate tattiche per nascondere il mancato adempimento o mimarne l'esecuzione	Non assolve ad alcun ruolo informativo e/o di controllo
Rifiuto	La pressione all'adempimento può essere semplicemente ignorata, accettando le conseguenze del mancato adempimento	Non assolve ad alcun ruolo informativo e/o di controllo

Fonte: ns. elaborazione

2.4.3. *Suddivisione delle Regioni in cluster*

Considerati la connotazione qualitativa dell'analisi, l'eterogeneità delle osservazioni e i possibili assoggettamenti alla variabilità percettiva, si è cercato di seguire un approccio di categorizzazione delle fattispecie organizzative comportamentali che è sintetizzabile in 3 cluster individuati nel quadro di riferimento in base alla presenza o assenza dei *driver* precedentemente esposti. Sono stati costituiti, quindi, i seguenti *cluster*:

- Accettazione (abitudine e conformità);
- Compromesso (pacificazione);
- Elusione – Resistenza (occultamento e rifiuto).

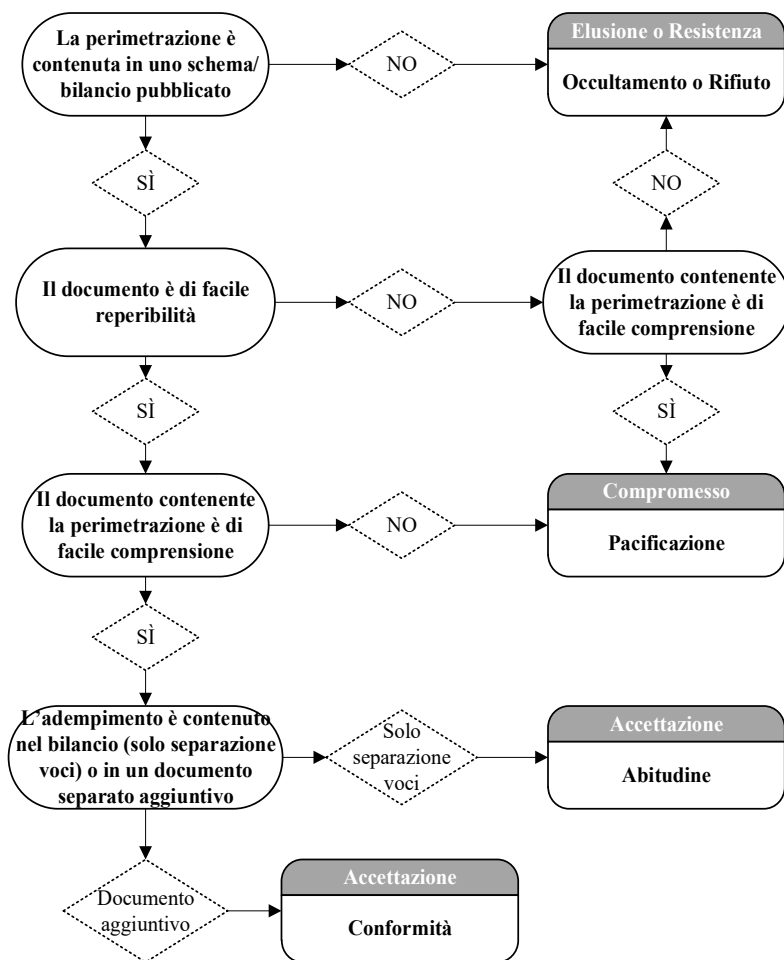
Pertanto, si possono ad essi ricondurre i comportamenti effettivamente attuati dalle regioni:

- i primi sono comportamenti che prevedono l'utilizzo dello strumento della perimetrazione e l'effettivo allineamento alla normativa di riferimento. Tali comportamenti consentono quindi allo strumento della perimetrazione di assolvere ai ruoli propri di un documento di rendicontazione;
- i secondi, prevedono incompleto utilizzo dello strumento della perimetrazione, attraverso il parziale allineamento alla normativa di riferimento. Tali comportamenti consentono quindi allo strumento della perimetrazione di assolvere solo in scarsa misura ai ruoli propri di un documento di rendicontazione;
- gli ultimi, sono comportamenti di mancato utilizzo o mancata pubblicazione dello strumento della perimetrazione, con un disallineamento alla normativa di riferimento. Questi non consentono allo strumento della perimetrazione di assolvere, neanche parzialmente, ai ruoli propri di un documento di rendicontazione.

La Figura 2.1 presenta il diagramma di flusso utilizzato per la suddivisione nei cluster.

Occorre, comunque precisare che sebbene, la suddivisione in *cluster* delle Regioni segua uno schema logico interpretativo che consente di individuare le tipologie di comportamenti organizzativi e le tattiche attuate sulla base della documentazione reperita e analizzata, per quanto concerne le strategie di Occultamento e/o Rifiuto, esse appaiono solamente sotto il profilo potenziale e non verificabili direttamente. Infatti, dall'analisi documentale, non è possibile stabilire per quali motivi un documento (per quanto obbligatorio) non sia stato pubblicato, potendo esso essere stato semplicemente comunicato al Ministero, ma successivamente non reso pubblico.

Fig. 2.1 – Approccio metodologico alla clusterizzazione



Fonte: ns. elaborazione

Premesso ciò, nei casi in cui si sia riscontrata l'effettiva pubblicazione dello schema di perimetrazione, la scarsa reperibilità del documento, la comprensione o la leggibilità dello stesso sia ridotta o compromessa, si presentano come condizioni necessarie per tattiche di Occultamento (o, eventualmente, Rifiuto). Invece, qualora l'informazione resa, seppur di difficile reperibilità, si presti ad una facile comprensione, la tattica applicata è consi-

derata di semplice Pacificazione (denotandosi un livello minimo di conformità sull'adempimento dell'obbligo normativo).

Qualora, al contrario, il documento sia di facile reperibilità, ma il grado di comprensibilità sia scarso, la tattica applicata corrisponderebbe comunque a un comportamento di Pacificazione.

In ultima istanza, qualora il documento sia di facile reperibilità, con un buon grado di comprensibilità, allora l'obbligo normativo si può considerare pienamente adempiuto (strategia di Accettazione). In questa fattispecie, si distingue però tra due diverse tattiche: la prima, di Abitudine, in cui la Regione pubblica uno schema conforme al letterale dettato normativo, ma di scarsa utilità informativa; la seconda, di Conformità, nel caso in cui la Regione rediga uno schema separato, che dia evidenza dei saldi intermedi e dei risultati, accompagnando l'adempimento formale con l'utilità sostanziale dello strumento.

2.4.4. Ipotesi di ricerca

Sulla base degli elementi interpretativi forniti dal quadro teorico di riferimento e delle considerazioni formulate, l'adempimento della perimetrazione della spesa sanitaria nei bilanci presenta gli elementi predittivi riportati nella Tabella 2.6.

Tab. 2.6 – Elementi predittivi della risposta strategica all'adozione dello strumento contabile della perimetrazione

Fattore istituzionale	Elementi predittivi
Cause	Le Regioni in Piano di Rientro devono accettare la pressione istituzionale e operare in conformità alle richieste legislative per rimanere dentro i Piani, nonché per acquisire legittimazione sociale. Le Regioni "virtuose" ne traggono minore beneficio economico e/o di legittimazione.
Fattori costituenti	Tutte le Regioni sono in rapporto di dipendenza economica nei confronti dello Stato e le pressioni istituzionali sono (tendenzialmente) derivanti dal Governo
Contenuto	La perimetrazione della spesa sanitaria nel bilancio regionale è un adempimento coerente con gli obiettivi di bilancio delle stesse. Tale coerenza si amplifica nelle Regioni in Piano di Rientro per via della necessità di acquisire maggiori risorse e legittimazione
Controllo	L'adempimento deriva da un obbligo di legge, pertanto dovrebbe essere uniformemente diffuso a livello nazionale.
Contesto	Le Regioni operano in un contesto di strutturale incertezza, in particolare sotto l'aspetto delle fonti di finanziamento, che sono ripartite secondo criteri mutevoli nel tempo e fondati su aspetti di difficile controllo diretto. L'interconnessione tra le Regioni è molto alta, in particolare per via della mobilità interregionale.

Fonte: ns. elaborazione basata su Oliver (1991)

Sulla base degli enunciati elementi predittivi, quindi, è possibile formulare le seguenti ipotesi.

Ipotesi 1: le Regioni in Piano di Rientro hanno tutto l'interesse ad adempiere all'obbligo normativo (risposta accettazione)

Infatti, si può presumere che le Regioni in Piano di Rientro siano alla ricerca di una qualche forma di legittimazione sociale e di ripristino della reputazione del sistema sanitario, al fine di fornire un servizio migliore ai cittadini e ai pazienti in generale, anche attraverso l'acquisizione di maggiori risorse economiche e/o finanziarie. Inoltre, la dipendenza di queste Regioni dal soggetto che esercita la pressione istituzionale (Ministeri) è molto elevata. L'adempimento è quindi coerente con i piani organizzativi, in quanto utile ad acquisire le risorse e a fornire uno strumento di controllo anche sostanziale, al fine di uscire dal Piano di Rientro. Per questa ragione, sulla base del quadro teorico di riferimento, è possibile supporre che i comportamenti tenuti dalle Regioni in Piano di Rientro siano da ricondursi nell'alveo delle strategie di "accettazione".

Ipotesi 2: le regioni "virtuose" adempiono in modo strettamente letterale e minimale per evitare controlli e/o sanzioni

È possibile presumere che le Regioni "virtuose", fuori dai Piani di Rientro, tendano ad appiattirsi sull'adempimento meramente formale. Per questa ragione, la perimetrazione della spesa sanitaria può essere percepita come un semplice adempimento aggiuntivo di scarsa rilevanza. Sulla base del quadro teorico di riferimento, è possibile supporre che i comportamenti tenuti dalle Regioni non assoggettate a Piano di Rientro siano da ricondursi all'alveo delle strategie di "accettazione" (in particolare attuando una tattica di "abitudine") o di "compromesso" (mediante tattiche di "pacificazione"). Al contrario per quelle in Piano di Rientro, ci si potrebbe attendere, in via del tutto teorica, una conformità dovuta alla necessità di acquisire legittimità sociale.

2.5. Risultati

2.5.1. Documenti reperiti e analisi

La ricerca dei documenti è stata effettuata interrogando i motori di ricerca dei Bollettini Ufficiali e la sezione Amministrazione Trasparente dei siti web istituzionali di ciascuna Regione per gli esercizi finanziari dal 2012 al 2016, replicando l'azione di un "utilizzatore tipo". Sono stati reperiti documenti per gli esercizi finanziari indicati in Tabella 2.7. Si intendono per documenti

i rispettivi prospetti di rendiconto e, ove presenti, gli allegati separati dal corpo dei suddetti al fine di dare evidenza in termini di perimetrazione.

Tab. 2.7 – Documenti reperiti per regione e anno – ND = Non disponibile, X = Presente

Regione	2016	2015	2014	2013	2012
Abruzzo	ND	ND	ND	ND	X
Basilicata	ND	X	X	X	X
Calabria	ND	ND	X	X	X
Campania	ND	ND	ND	X	ND
Emilia Romagna	X	X	X	X	X
Lazio	ND	X	X	X	ND
Liguria	X	X	X	X	X
Lombardia	X	X	X	X	X
Marche	ND	X	X	X	X
Molise	ND	X	X	X	ND
Piemonte	X	X	X	X	X
Puglia	X	X	X	X	ND
Toscana	X	X	X	X	X
Veneto	X	X	X	X	X
Umbria	X	X	X	X	X

Fonte: ns. elaborazione

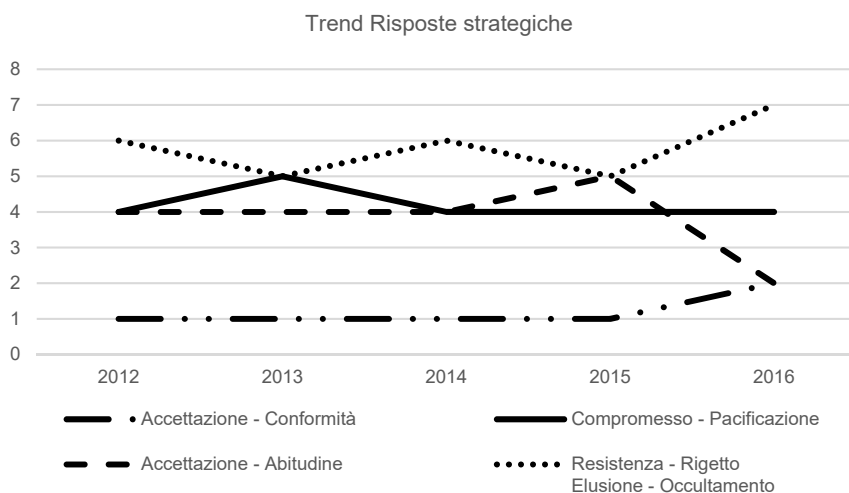
Tali documenti sono stati successivamente analizzati e classificati in base al diagramma di flusso rappresentato in Figura 2.1. L'esito della classificazione è sintetizzato nella Tabella 2.8 e nella Figura 2.2.

Tab. 2.8 – Frequenza risposte organizzative per anno

Tattica Anno	Accettazione Conformità	Accettazione Abitudine	Compromesso Pacificazione	Resistenza Rifiuto; Elusione Occultamento
2012	1	4	4	6
2013	1	4	5	5
2014	1	4	4	6
2015	1	5	4	5
2016	2	2	4	7

Fonte: ns. elaborazione

Fig. 2.2 – Trend risposte strategiche



Fonte: ns. elaborazione

Solo in una minoranza dei casi (1-2) si rileva una Accettazione che si traduce in effettiva conformità. Rientra nella strategia di Accettazione anche la fattispecie di Abitudine, che mostra una frequenza mediamente omogenea (4-5) dal 2012 al 2015, per ridursi drasticamente nel 2016, attestandosi sulle due unità. La frequenza relativa alla strategia di Compromesso mostra come la tattica di Pacificazione resti omogenea e relativamente diffusa (4-5 Regioni) per tutto l’arco temporale considerato. Le strategie di Resistenza e di Elusione, infine, sono quelle che più caratterizzano il panorama delle Regioni a statuto ordinario (5-7 su 15) nell’ambito degli adempimenti agli obblighi imposti dall’art. 20 D.lgs. 118/2011. Pertanto, ribadiamo che un limite della presente ricerca si palesa proprio nell’incertezza sulle effettive strategie poste in essere in termini di Elusione e Resistenza, tale per cui queste non possono essere desunte in modo aprioristico dall’analisi documentale. Si può comunque affermare con buona probabilità che una parte significativa delle Regioni italiane, per volontà conscia o inconscia, non adempie in modo completo a quanto previsto dal dettato normativo.

2.5.2. Verifica delle ipotesi

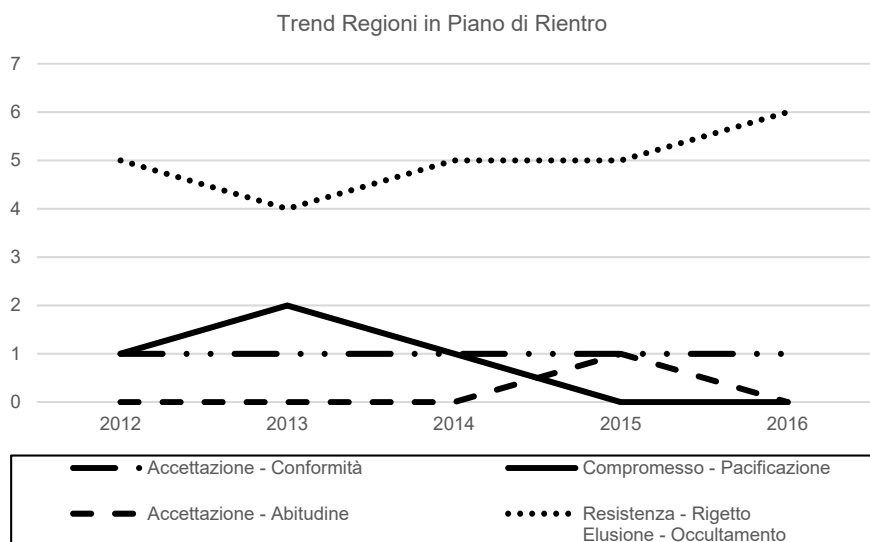
Ipotesi 1: le regioni in Piano di Rientro hanno tutto l'interesse ad adempiere all'obbligo normativo (risposta accettazione)

A sostegno di quanto mostrato in precedenza e in virtù dell'analisi condotta, si evidenzia che, per quanto riguarda le Regioni in Piano di Rientro (Figura 3), l'ipotesi 1 risulta verificata nel solo caso del Piemonte, che si pone come best practice di applicazione. Solo in questo caso, pertanto, la ricerca di forme alternative di legittimazione sociale volte al ripristino della reputazione del sistema sanitario si mostra correlata all'utilizzo dello strumento di rendicontazione non soltanto come mero adempimento, ma come fattore critico di successo. A questa ricerca di legittimazione sociale fa fronte uno schema di perimetrazione strutturato in modo da rispettare tutti i canoni utilizzati nel presente lavoro per identificare i cluster di comportamento. Per il Piemonte, di fatto, la strategia di Accettazione ricade nell'alveo dell'effettiva Conformità. Ciò è coerente anche con l'obiettivo (conseguito) di lasciarsi alle spalle il Piano di Rientro.

Quanto alle altre Regioni assoggettate a Piano di Rientro, prevalgono nettamente i comportamenti tendenti all'Elusione e all'Occultamento, al contrario di quanto ci si sarebbe potuti aspettare sul piano puramente teorico. Infatti, ciò non si allinea con quanto precedentemente affermato, ma trasmette una chiara proiezione di quanto la situazione critica in cui versano alcune Regioni incida sul grado di qualità del servizio offerto agli stakeholder, non solo in termini di LEA, costringendo i pazienti a una mobilità forzata, bensì anche nelle rendicontazioni sull'operato dal punto di vista finanziario. Pertanto, al posto di appropiare tentativi di legittimazione, come teoria vuole, la casistica in questione tende a proiettarsi verso orizzonti diametralmente opposti, agendo in modo da mascherare o omettere. Le Regioni in Piano di Rientro, pur avendo tutto l'interesse ad adempiere, pongono in essere meccanismi che possono essere definiti difensivi o comunque non proattivi, nascondendo o impedendo l'accesso all'informazione relativa alla gestione e accantonando qualsiasi tentativo utile a beneficiare di una seppur minima legittimazione sociale derivante dall'applicazione del vigente obbligo in oggetto.

L'ipotesi 1 è quindi confermata solo parzialmente dall'analisi documentale e potrà essere ulteriormente indagata attraverso l'utilizzo di metodologie di ricerca più idonee a fornire risultati interpretativi e approfondimenti sulle reali motivazioni sottostanti ai comportamenti.

Fig. 2.3 – Trend risposte strategiche Regioni in PdR



Fonte: ns. elaborazione

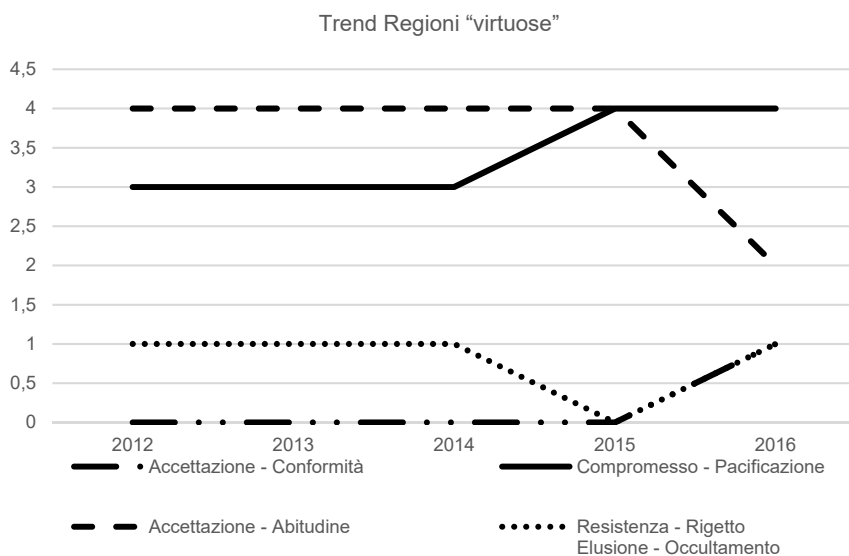
Ipotesi 2: le regioni “virtuose” adempiono in modo strettamente letterale e minimale per evitare controlli e/o sanzioni.

Sulla base del quadro teorico utilizzato ai fini della presente ricerca, le regioni ritenute “virtuose”, e quindi fuori da Piani di Rientro lungo l’arco dell’orizzonte temporale considerato, risultano rientrare, per la maggior parte dei casi, nelle fattispecie proposte come risposta organizzativo-comportamentale di Abitudine o di Pacificazione (Figura 2.4).

Ciò denota una tendenza all’appiattimento sul minimo standard di applicazione, dovuto alla percezione dell’adempimento come meramente formale e come ulteriore aggravio rispetto ad altri strumenti introdotti dall’armonizzazione contabile (es. Bilancio consolidato dei SSR), già per loro natura di elevata complessità. Per tale motivo la scarsa rilevanza attribuita allo schema di perimetrazione e una percezione di scarsi benefici attesi dall’adempimento.

Pur occorrendo analizzare più approfonditamente e con metodologie più idonee all’interpretazione dei singoli casi applicativi, si può sostenere che dall’analisi documentale l’ipotesi 2 sia verificata.

Fig. 2.4 – Trend risposte strategiche Regioni “virtuose”



Fonte: ns. elaborazione

2.6. Conclusioni

La ricerca mostra un quadro dettagliato del panorama nazionale in termini di applicazione della normativa in materia di “trasparenza dei conti sanitari e finalizzazione delle risorse al finanziamento dei singoli servizi sanitari regionali”, in relazione alle strategie poste in essere dalle Regioni per fronteggiare l’imposizione esterna.

Il connubio interessante tra rendicontazione e comportamenti organizzativi, nella fattispecie in oggetto, mostra uno spaccato di quanto ancora sia complesso il processo di recepimento di una normativa orientata allo *stakeholder*. Pertanto, l’interpretazione che se ne può trarre è che appare ancora forte in ambito pubblico la percezione di un obbligo proveniente dall’esterno non come fattore critico di miglioramento, ma come mero adempimento per molti, e per altrettanti come un ulteriore aggravio e appesantimento burocratico.

Resta pur vero che un limite della ricerca è riscontrabile nella difficoltà, se non in alcuni casi nell’impossibilità, di riuscire a individuare aprioristicamente, mediante analisi documentale, le motivazioni e i retroscena di una scelta strategico-comportamentale piuttosto che un’altra. Quindi, affidandosi

a un approccio interpretativo, si è cercato di far luce sulle plausibili motivazioni che porterebbero alla compiuta applicazione di un obbligo normativo, oppure ad un suo adempimento parziale o nullo.

Per concludere, sarebbe opportuno riuscire a orientare i comportamenti delle Regioni verso una effettiva applicazione, consapevoli dei benefici, piuttosto che operare in modi abitudinari o tendere all'applicazione del minimo standard come più volte accade. Allora risulterebbe necessario sensibilizzare le organizzazioni e, nel nostro caso, le Regioni al recepimento puntuale della normativa, rendendo tale adempimento quanto più uniforme possibile sul territorio nazionale, superando le attuali resistenze.

Pertanto, semplificando il procedimento di accesso all'informazione e uniformando il formato di rendicontazione, optando altresì per una pubblicazione separata del documento di perimetrazione, indubbiamente si faciliterebbe la sottoposizione al giudizio degli *stakeholder* e il controllo, ottemperando ai ruoli da cui gli strumenti contabili non possono prescindere. Questi accorgimenti renderebbero sicuramente più intuitivo il reperimento delle informazioni in merito alla perimetrazione, favorendo comportamenti virtuosi, garantendo la comprensibilità e l'utilità dello strumento di rendicontazione per le finalità ampiamente descritte in precedenza e nel complesso la sua comprensibilità, chiarezza e rispondenza al vero.

Bibliografia

- Abernethy, M.A. & Stoelwinder, J.U. 1995. The role of professional control in the management of complex organizations. *Accounting Organization & Society*, 20: 1-17.
- Anselmi, L. & Volpatto, O. 1990. *L'azienda salute*. Milano: Giuffrè.
- Borgonovi, E., Costa, G., Demè, E., Volpatto, O., Zangrandi, A., Taroni, F. & Bevan, G. 1988. *L'azienda sanità*. Milano: FrancoAngeli.
- Bottari, C., Foglietta, F. & Vandelli, L. 2013. *Welfare e servizio sanitario*. Quali strategie per superare la crisi. Santarcangelo di Romagna: Maggioli.
- Burt, R.S. 1983. *Corporate profits and cooptation: Networks of market constraints and directorate ties in the American economy*. Cambridge City, MA: Academic Press.
- Clemens, B.W. & Douglas, T.J. 2005. Understanding strategic responses to institutional pressures. *Journal of Business Research*. Special Section: Inter-organizational research in the Nordic countries, 58: 1205-1213.
- Covaleski, M.A. & Dirsmith, M.W. 1988. An institutional perspective on the rise, social transformation, and fall of a university budget category. *Administrative Sciences Quarterly*: 562-587.
- DiMaggio, P. 1988. Interest and agency in institutional theory. *Institutional Patterns Organizations*, Cambridge: 1-21.

- DiMaggio, P. & Powell, W.W. 1983. The iron cage revisited: Collective rationality and institutional isomorphism in organizational fields. *American Sociological Review*, 48: 147-160.
- Ferrero, G. 1968. *Istituzioni di economia d'azienda*. Milano: Giuffrè.
- Galaskiewicz, J. & Wasserman, S. 1989. Mimetic processes within an interorganizational field: An empirical test. *Administrative Sciences Quarterly*: 454-479.
- Greenwood, R., Raynard, M., Kodeih, F., Micelotta, E.R. & Lounsbury, M. 2011. Institutional Complexity and Organizational Responses. *Academy of Management Annals*, 5: 317-371.
- Heimer, C.A. 1999. Competing institutions: Law, medicine, and family in neonatal intensive care. *Law & Society Review*: 17-66.
- Hirschman, A.O. 1970. *Exit, voice, and loyalty: Responses to decline in firms, organizations, and states*. Cambridge, MA: Harvard University Press.
- Hopwood, A.G. & Miller, P. 1994. *Accounting as social and institutional practice*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Kitchener, M. 2002. Mobilizing the logic of managerialism in professional fields: The case of academic health centre mergers. *Organizational Studies*, 23: 391-420.
- March, J.G. 1987. Ambiguity and accounting: The elusive link between information and decision making. *Accounting, Organization and Society*, 12: 153-168.
- Meyer, J., Scott, W.R. & Strang, D. 1987. Centralization, fragmentation, and school district complexity. *Administrative Sciences Quarterly*: 186-201.
- Meyer, J.W. 1983. Centralization of funding and control in educational governance, Organizational Environments. *Ritual and Rationality*: 179-197.
- Meyer, J.W. & Rowan, B. 1977. Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83: 340-363.
- Meyer, J.W. & Scott, W.R. 1992. *Organizational environments: Ritual and rationality*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Migliavacca, A., Rainero, C. & Puddu, L. 2016. Aziende, Amministrazione Razionale e Impatto Sociale, in *Aziende Non-Profit Etica e Responsabilità Sociale*. Milano: FrancoAngeli.
- Miller, P. & Power, M. 2013. Accounting, Organizing, and Economizing: Connecting Accounting Research and Organization Theory. *Academy of Management Annals*, 7: 557-605.
- Modell, S. 2001. Performance measurement and institutional processes: a study of managerial responses to public sector reform. *Management and Accounting Research*, 12: 437-464.
- Mutlu, M.D. 2014. Leadership Role and Competencies of Managers in Knowledge Intensive Context, in *European Conference on Knowledge Management*, Academic Conferences and Publishing International Ltd., p. 1325.
- Nigam, A. & Ocasio, W. 2010. Event attention, environmental sensemaking, and change in institutional logics: An inductive analysis of the effects of public attention to Clinton's health care reform initiative. *Organizations Science*, 21: 823-84.
- Oliver, C. 1991. Strategic responses to institutional processes. *Academy of Management Annals*, 16: 145-179.

- Pache, A.-C. & Santos, F. 2010. When Worlds Collide: The Internal Dynamics of Organizational Responses to Conflicting Institutional Demands. *Academy of Management Review*, 35: 455-476.
- Pennings, J.M. 1980. *Interlocking directorates*. San Francisco: Jossey-Bass.
- Perrow, C. 1985. *Overboard with myth and symbols*. Chicago: University of Chicago Press.
- Powell, W.W. 1988. *Institutional effects on organizational structure and performance*. Institutional Patterns Organization, Culture, Environment: 115-136.
- Powell, W.W. 1985. *The institutionalization of rational organization*, JSTOR.
- Puddu, L. 2011. *Elementi essenziali per la predisposizione e la certificazione del bilancio delle aziende sanitarie*. Milano: Giuffrè.
- Puddu, L. & Scagliola, L. (a cura di) 2016. *La certificazione dei processi amministrativi nelle Aziende Sanitarie*. Torino: Giappichelli.
- Reay, T. & Hinings, C.R. 2009. Managing the rivalry of competing institutional logics. *Organizational Studies*, 30: 629-652.
- Salancik, G.R. 1979. Interorganizational dependence and responsiveness to affirmative action: The case of women and defense contractors. *Academy of Management Journal*, 22: 375-394.
- Salancik, G.R. & Pfeffer, J. 1978. A social information processing approach to job attitudes and task design. *Administrative Science Quarterly*: 224-253.
- Scott, J.C. 1987. Resistance without protest and without organization: peasant opposition to the Islamic Zakat and the Christian Tithe. *Comparative Study of Society and History*, 29: 417-452.
- Scott, R. 1983. The organization of societal sector. *Organizational environments: Ritual and rationality*: 129-153.
- Scott, W.R. 2001. *Institutions and organizations*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Scott, W.R. 1983. The organization of environments: Network, cultural, and historical elements. *Organizational environments: Ritual and rationality*: 45-70.
- Shipilov, A.V., Greve, H.R. & Rowley, T.J. 2010. When do interlocks matter? Institutional logics and the diffusion of multiple corporate governance practices. *Academy of Management Journal*, 53: 846-864.
- Smith, J.E. & Smith, N.P. 1971. Readability: A measure of the performance of the communication function of financial reporting. *Accounting Review*, 46: 552-561.
- Stacchezzini, R. 2012. *Accounting e potere. Il Contributo Interpretativo del Governmentality Framework*. Milano: FrancoAngeli.
- Thompson, J.D. 1967. *Organizations in action: Social science bases of administrative theory*. Piscataway, NJ: Transaction Publishers.
- Volpato, O. 1993. Le strade per l'efficienza nella pubblica amministrazione locale. *Economia e Diritto*.

3. LA GESTIONE DELLA SPESA SANITARIA ACCENTRATA TRAMITE HOLDING: IL CASO VENETO DI AZIENDA ZERO

di Niccolò Persiani* e Mauro Bonin**

3.1. Premessa

La decisione della Regione Veneto di creare, attraverso legge regionale, una nuova azienda con funzione di *holding* del proprio Servizio Sanitario Regionale (SSR), scorporando dalla Regione funzioni, uffici, personale e risorse destinate alla gestione sanitaria, nonché di affidare alla stessa la *governance* del sistema, appare una delle innovazioni organizzative più interessanti degli ultimi anni nel panorama nazionale.

Essa, infatti, si presenta come una risposta di assoluto rilievo alla sempre più avvertita esigenza di una programmazione che risponda maggiormente a logiche aziendali e renda effettiva l'idea del gruppo sanitario, di cui tanto si è discusso in questi anni. Essa, inoltre, si pone come efficace strumento di aggregazione e accentramento di funzioni aziendali in grado di garantire, ponendo correlare attività e gestione delle risorse, un rapido raggiungimento degli standard di efficienza, efficacia ed economicità attesi.

Tuttavia, appare evidente come alla scelta di istituire tale ente non sia stata estranea anche la volontà di semplificare il complesso meccanismo contabile imposto dalla normativa nazionale per la gestione delle risorse finanziarie vincolate alla sanità, con il correlato sistema di rendicontazione alle amministrazioni centrali (Cantù, 2014; Persiani, 2012; Persiani et al., 2012). Tale sistema, che nasce nell'ambito del processo di armonizzazione contabile culminato per il settore sanitario con l'emanazione del Titolo II del D.lgs. 118/2011, ha imposto alle Regioni la creazione di una specifica entità contabile denominata Gestione Sanitaria Accentrata (GSA), sottoposta a

* Ordinario presso il Dipartimento di Medicina Sperimentale e Clinica, Università degli Studi di Firenze.

** Direttore UOC Gestioni Economico Finanziarie, Azienda Zero, Regione Veneto.

specifici controlli e alla quale affidare la rigorosa perimetrazione delle risorse sanitarie nel proprio bilancio e la rendicontazione di tali risorse con sistemi contabili difformi da quelli della contabilità regionale stessa.

L'istituzione della GSA ha comportato una complessa organizzazione contabile all'interno delle Regioni; ha richiesto articolate procedure di raccordo tra i diversi sistemi contabili; nonostante l'impegno richiesto agli uffici, tuttavia, non sempre ha garantito l'auspicata trasparenza e segregazione delle risorse.

In quest'ottica viene costituita Azienda Zero, il cui compito si presenta fin dalla nascita duplice. Da una parte, quello di razionalizzazione del SSR attraverso una nuova logica di programmazione e controllo basata su un approccio *corporate*; dall'altra, quello di semplificazione, divenendo primo soggetto responsabile ed effettivo gestore del sistema amministrativo contabile e di consolidamento.

La creazione di Azienda Zero ha inevitabilmente comportato, però, l'esigenza di strutturare un modello contabile e di rendicontazione che, pur sfruttando tutti i vantaggi dell'omogeneo sistema contabile tra aziende e *holding*, soddisfacesse le istanze poste dalla normativa e dai tavoli di monitoraggio nazionale.

Il presente capitolo si propone di approfondire il modello contabile e di rendicontazione in corso di progettazione e adozione in Azienda Zero, riconducendolo ai modelli teorici e concettuali di riferimento. Dopo aver sinteticamente descritto le modalità di contabilizzazione della spesa sanitaria nel bilancio regionale e la relativa rendicontazione, il lavoro approfondisce la nuova logica contabile e la compatibilità del sistema di bilancio che ne scaturisce con i fabbisogni informativi del sistema.

Attraverso la metodologia del *business case* (Eisenhardt, 1989; Yin, 1994), il lavoro intende proporre quella che, già fin dalle sue prime applicazioni, si sta dimostrando un'efficace soluzione, capace di realizzare gli obiettivi sottostanti alla sua creazione, e che sta suscitando l'interesse di molte realtà regionali che hanno avviato o stanno avviando progetti simili.

3.2. La Gestione Sanitaria Accentrata

La scelta operata dal legislatore di introdurre una nuova modalità di contabilizzazione e rappresentazione della spesa sanitaria regionale e di dedicare ad essa una specifica entità contabile nasce essenzialmente da tre criticità del previgente modello:

- la forte disomogeneità tra le modalità di registrazione delle “poste sanitarie” nei diversi bilanci regionali, dovuta alle diverse modalità di

- applicazione della previgente normativa (Puntillo, 2009);
- la sostanziale assenza di principi contabili condivisi a livello sia di bilancio regionale sia di enti e aziende del SSR, da più parti nel tempo sottolineata (Anessi Pessina, 2012; Persiani, 2007);
 - la difficoltà di “perimetrare” la spesa sanitaria nell’ambito del bilancio regionale e allo stesso tempo di consolidarla adeguatamente con quella gestita tramite le aziende sanitarie e ospedaliere.

Tali problematiche, come più volte evidenziato sia dalla Corte dei Conti che dal Ministero dell’Economia (Ministero del Tesoro, 2011), hanno di fatto impedito di confrontare le diverse situazioni nel tempo e di verificare con certezza l’effettiva destinazione delle risorse sanitarie allo scopo cui erano state dedicate.

Per far fronte a ciò, il legislatore è intervenuto nella normativa operando tre grandi scelte, contenute nei diversi Titoli del D.lgs. 118/2011.

In *primis*, l’uniformazione dei modelli contabili regionali (Titolo I, Titolo III) sia dal punto di vista formale degli schemi adottati, sia soprattutto da un punto di vista sostanziale dei principi contabili assunti alla base della redazione del bilancio. Ricordiamo che tale scelta costituiva uno dei presupposti della riforma, mirata proprio al recepimento nel nostro contesto normativo del processo di armonizzazione.

In secondo luogo, la definizione di uno specifico modello contabile per la predisposizione dei bilanci degli enti e delle aziende del Servizio Sanitario (Titolo II), basato sul recepimento dei principi contabili nazionali e sulla loro integrazione con specifiche norme di contabilità pubblica (Persiani, 2012; Persiani et al., 2012).

Quella che tuttavia appare come la vera novità è la creazione della c.d. *Gestione Sanitaria Accentrata* (GSA), ovvero di una specifica modalità di contabilizzazione e rendicontazione della spesa sanitaria gestita presso la Regione. Con ciò, infatti, si è voluto porre soluzione alla problematica del raccordo tra la contabilità regionale (di natura finanziaria) e quella delle aziende (di natura propriamente economico-patrimoniale), facilitandone il consolidamento e il relativo controllo.

A tal fine, l’art. 20 D.lgs. 118/2011 stabilisce che le Regioni, nell’ambito del proprio bilancio, garantiscano un’esatta perimetrazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento del proprio SSR, al fine di consentire la confrontabilità immediata fra le entrate e le spese sanitarie iscritte nel bilancio regionale con le risorse indicate negli atti di determinazione del fabbisogno sanitario regionale standard e di individuazione delle correlate fonti di finanziamento.

Partendo da questo presupposto, all'art. 22 si stabilisce che, qualora una Regione decida di gestire direttamente, nell'ambito del proprio bilancio, una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario, debba essere individuato uno specifico Centro di Responsabilità, denominato appunto GSA, deputato all'implementazione e alla tenuta di una contabilità di tipo economico-patrimoniale e atto a rilevare, in maniera sistematica e continuativa, i rapporti economici, patrimoniali e finanziari intercorrenti fra la Regione da un lato, lo Stato, le altre Regioni, le aziende sanitarie, gli altri enti pubblici e i terzi vari dall'altro, inerenti le operazioni finanziate con risorse destinate al SSR.

Al fine di rafforzare tale meccanismo e garantire la preventiva perimetrazione e la conseguente segregazione delle risorse e rilevazioni, viene inoltre istituito un apposito conto corrente intestato alla sanità presso i tesoriери delle Regioni, in cui far rifluire tutte le risorse alla stessa dedicate.

Alla GSA viene, a questo punto, posto l'obbligo di redigere periodicamente un bilancio di previsione e uno di esercizio, nelle stesse forme di quello previsto per le aziende sanitarie e ospedaliere; tali bilanci vengono successivamente consolidati in un documento che è posto a base dei controlli dei tavoli ministeriali sul governo della spesa sanitaria.

Con tutta evidenza, la creazione della GSA apre, nell'ambito della contabilità regionale, alcune problematiche teoriche e pratiche assolutamente peculiari.

La prima concerne la necessità di gestire un duplice sistema contabile (finanziario ed economico-patrimoniale), relativo alle medesime partite contabili (quelle sanitarie) e nell'ambito dello stesso bilancio. Ciò crea una serie di difficoltà operative sul momento di rivelazione dei fatti di gestione e sulla riconciliazione tra i relativi conti e capitoli (Rossi, 2012) nonché nella identificazione dei relativi rapporti di "credito-debito" tra i due sistemi.

La seconda, invece, appare collegata alla natura che si debba attribuire al bilancio della GSA e alle regole contabili cui la sua contabilità debba essere sottoposta. Infatti, la semplificazione operata dal legislatore, di una mera estensione della normativa contabile relativa alle aziende a un sezionale del bilancio regionale, è apparsa sin dall'inizio non completamente e utilmente applicabile. Inoltre, la mancata approvazione delle casistiche contabili in materia di GSA¹ da parte della conferenza Stato Regioni e, pertanto, l'interruzione del loro iter normativo, ha contribuito a frenare lo sviluppo di una prassi regionale uniforme e consolidata in materia. Non potendo considerare

¹ Le "casistiche contabili" sono appositi documenti approvati con Decreto Ministeriale con i quali vengono fornite indicazioni sulla corretta applicazione del principio contabile nazionale al contesto sanitario o vengono raccordate norme specifiche del D.lgs. 118/2011 a quanto indicato nei principi stessi (Persiani, 2012).

la GSA alla stregua di un vero e proprio soggetto dotato di autonomia contabile, condividiamo pienamente quanto sostenuto da chi (Cantù, 2014) riconduce il bilancio della GSA alla rendicontazione di una *reporting entity* priva di propria personalità giuridica, così come codificata nel «*conceptual framework for general purpose financial reporting (GPFS) by public sector entities*» (IPSASB 2013), richiamando, però, le limitazioni che lo stesso standard pone a tali forme di rendicontazione.

Non meno significativo è l'ulteriore aspetto del controllo del meccanismo ideato. Infatti, mentre la normativa contemporanea al D.lgs. 118/2011 istituisce presso le Regioni la figura del Collegio dei Revisori, sottoponendo al suo controllo contabile l'intero sistema di bilancio regionale, la GSA viene affidata a un soggetto di nuova ideazione (c.d. *terzo certificatore*), i cui connotati sono senz'altro più quelli di un controllore interno che di un organo di revisione.

Dobbiamo quindi sottolineare i limiti di tale impostazione, che sono emersi frequentemente ai tavoli di monitoraggio e che hanno impedito, peraltro, il decollo dei bilanci consolidati settoriali relativi alla sanità (Persiani, 2011), la cui diffusione e il cui utilizzo come strumento informativo e conoscitivo si sono limitati alla trasmissione all'amministrazione centrale tramite il sistema dei flussi ministeriali.

3.3. Le modalità di tenuta della contabilità della Gestione Sanitaria Accentrata

L'attuale impostazione normativa prevede, sostanzialmente, due alternative per gestire contabilmente il problema precedentemente esposto.

La prima (prevista all'art. 22 del decreto) è la gestione interna. Essa si sostanzia nella creazione di un Centro di Responsabilità interno all'ente Regione, affidato a una figura dirigenziale (il c.d. *responsabile della GSA* di cui al medesimo articolo) e incaricato della tenuta delle relative scritture, dell'aggiornamento dei libri prescritti e della predisposizione dei relativi bilanci. Costituisce quindi una modalità di tenuta delle scritture del bilancio regionale e, in fase consuntiva, di rendicontazione delle risorse sanitarie utilizzate dalla Regione stessa. È questa la modalità di tenuta più diffusa tra le Regioni e più spesso utilizzata per alimentare il modello "000" del flusso ministeriale.

La seconda opportunità offerta dalla normativa (art. 23) è, invece, quella di escludere la tenuta della GSA, attraverso la rinuncia alla gestione diretta delle risorse da parte della Regione. Tale articolo prevede, infatti, che le

Regioni che decidano di non gestire direttamente una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario di cui all'articolo 19, comma 2, lettera b), punto i), previo l'obbligo di comunicazione preventiva ai Ministeri dell'Economia e delle Finanze e della Salute, possano limitarsi a trattare presso di sé le sole operazioni di consolidamento dei conti sanitari degli enti. Di conseguenza, tali Regioni non dovranno effettuare sui capitoli di spesa del SSR operazioni di gestione diverse dal mero trasferimento delle somme agli enti. Questa modalità semplificata, in sostanza, contempla il trasferimento diretto delle risorse ricevute dallo Stato nel conto corrente dedicato, direttamente agli enti subordinati e il mantenimento agli uffici regionali del mero ruolo di trasferimento e consolidamento. Se pur si comprendono le semplificazioni che conseguono a tale scelta, altrettanto si capiscono le limitazioni che ne derivano per l'ente Regione, così privato del potere di gestione diretta delle risorse. Proprio per queste limitazioni, ad oggi tale modalità è stata adottata solo dalla Basilicata, le cui ridotte dimensioni hanno consentito di delegare a un'azienda sanitaria gran parte delle funzioni che prima erano svolte internamente alla Regione. Pur non sussistendo, in questo caso, l'obbligo normativo di redazione dei bilanci della GSA segnaliamo, tuttavia, come i tavoli di monitoraggio abbiano richiesto alla Basilicata, come adempimento ulteriore, la redazione e l'inserimento nel flusso di rendicontazione ministeriale di uno Stato Patrimoniale finalizzato a evidenziare le partite di credito-debito relative alle risorse sanitarie che comunque permangono sulla Regione stessa, annullando così gran parte dei vantaggi di tale scelta.

Dobbiamo sottolineare, infine, come la prima stesura del decreto prevedesse una terza modalità di tenuta, ovvero quella della GSA con personalità giuridica. In questo caso, la GSA si sarebbe dovuta affidare a un soggetto esterno all'ente Regione, che ne avrebbe curato la gestione e la rendicontazione contabile. Il vantaggio evidente di questa soluzione sarebbe stato quello di garantire la perfetta separazione tra risorse destinate alla sanità ed altre risorse regionali, nonché quella di far coincidere l'estensione del bilancio della GSA a quella di un soggetto giuridico, senza doverlo estrapolare dalle rilevazioni di un centro di responsabilità. A questa modalità avrebbe pertanto dovuto corrispondere un bilancio di GSA di natura aziendale, direttamente consolidabile con quelli degli altri enti del SSR. All'epoca, tale soluzione incontrò, tuttavia, la resistenza delle Regioni. Queste, più prudenti rispetto alle posizioni ministeriali, spinsero per una soluzione di compromesso, che non escludesse dal bilancio regionale la gestione delle risorse destinate alla sanità e non imponesse una ricostruzione delle partite pregresse sicuramente complessa in sede di primo impianto del D.lgs. 118/11. Proprio alla luce di questa posizione, si comprende anche la successiva opposizione della Conferenza Stato Regioni

alla casistica contabile in materia di GSA, che mirava a rafforzare la segregazione contabile di tali risorse. Oggi, pertanto, osserviamo come la quasi totalità delle Regioni, seppur con diverse modalità e regolamenti, gestiscano internamente la propria GSA, raccordando periodicamente i dati di contabilità finanziaria e di contabilità economica. Fanno eccezione la già citata Regione Basilicata, che ha optato per la non tenuta della GSA, nonché più recentemente la Regione Veneto la quale, recuperando l'idea di una GSA con personalità giuridica e coniugandola con la volontà di strutturare una *holding* regionale, ha prodotto un modello innovativo dal punto di vista sia organizzativo sia contabile, quest'ultimo oggetto specifico di analisi nelle pagine che seguono.

Una ulteriore eccezione, benché provvisoria, è costituita dalla Regione Liguria che, pur avendo normativamente previsto una GSA con personalità giuridica, in totale analogia con la normativa veneta, al momento sta operando in conformità all'art. 23, in attesa di definire la regolamentazione interna e il nuovo assetto organizzativo. In questo caso la formale responsabilità della tenuta delle limitate scritture comunque richieste e la alimentazione dei flussi ministeriali con i dati di credito/debito appartiene all'azienda appositamente costituita (denominata in questo caso Alisa) e non alla Regione stessa.

3.4. La GSA con personalità giuridica e il modello Azienda Zero

Lo stato dell'arte normativo e interpretativo descritto nel paragrafo precedente era ovviamente quello presente all'apertura del dibattito sull'opportunità di realizzare una *holding* sanitaria per il Servizio Sanitario Veneto.

La volontà di creare questo nuovo soggetto come forte decisore che, a differenza delle tradizionali agenzie regionali, assommasse alle funzioni di programmazione sanitaria veri e propri ruoli direzionali del SSR, pur esondando il problema contabile, aveva un suo punto di forza nella logica di semplificazione scaturente dalla separazione netta delle risorse destinate alla sanità da quelle propriamente regionali. Analogamente, l'idea di porre l'intero flusso di risorse e il suo consolidamento dentro una logica economico-patrimoniale, oltre che in un'organizzazione dotata di un livello di autonomia aziendale, dava rassicurazioni sulla più efficace gestione del gruppo di aziende, cui agli indirizzi sarebbe stato possibile collegare direttamente le risorse².

² Per quanto, sin dall'istituzione della GSA, la Regione Veneto avesse operato cercando di favorire la separatezza dei due ambienti contabili instradando, tramite un *workflow* documentale, la documentazione in un'apposita separata unità organizzativa preposta alla contabilizzazione *ex novo*, il livello di complessità non era mai stato sufficientemente attenuato e l'esigenza di una maggiore segregazione continuava a essere fortemente avvertita.

Nasce in questa logica l'idea di Azienda Zero (il cui nome non a caso nasce proprio dalla codifica attribuita alla GSA dal sistema di rendicontazione dei tavoli di monitoraggio), nuovo soggetto della sanità veneta ma, a giudizio di chi scrive, nuovo protagonista e nuova proposta per il sistema di *governance* del gruppo sanitario.

Nella logica della riforma regionale operata con L.R. 19/2016 recante *Istituzione dell'ente di governance della sanità regionale veneta denominato "Azienda per il governo della sanità della Regione del Veneto – Azienda Zero"*. *Disposizioni per la individuazione dei nuovi ambiti territoriali delle Aziende ULSS*, Azienda Zero costituisce infatti un soggetto specifico con caratteristiche proprie.

Essa è *holding* del sistema, con specifici compiti di finanziamento e *governance* dello stesso. Ad essa la Regione trasferisce annualmente tutte le risorse ricevute dal Fondo Sanitario Nazionale, lasciandole il compito di ripartirle tra le aziende e gli enti del sistema regionale.

La peculiarità di Azienda Zero come *holding* regionale appare evidente dallo stesso declinarsi delle sue numerose funzioni, elencate dalla norma (art. 2).

Queste possono essere così sintetizzate:

- funzioni connesse alla gestione dei flussi di cassa relativi al fabbisogno sanitario;
- funzioni connesse alla tenuta della GSA ed alla predisposizione dei relativi bilanci;
- funzioni di supporto alla Giunta e al Consiglio Regionale nella produzione di studi analisi e documentazione relativa alla programmazione sanitaria;
- gestioni di funzioni amministrative accentrate per conto delle Aziende del Sistema Sanitario Regionale;
- attività di coordinamento, valutazione, audit e di numerosi processi aziendali.

Essa differisce dalle aziende sanitarie e ospedaliere in quanto, pur non essendole normativamente precluse attività di acquisizione ed erogazione dei servizi sanitari e pur essendo essa destinata a gestire direttamente in via accentrata molte funzioni precedentemente svolte da tali aziende, la sua principale funzione consiste nel processo di "programmazione-riparto-trasferimento-rendicontazione" delle risorse del Fondo Sanitario alle altre aziende.

Dall'articolata elencazione delle competenze è evidente che Azienda Zero si distingue pure dalle numerose agenzie sanitarie presenti nelle diverse Regioni, in quanto non limita le proprie funzioni allo svolgimento di attività di programmazione e supporto agli uffici regionali, ma incorpora tali attività in sé stessa, assumendo tutte le funzioni precedentemente svolte dalla Regione.

Azienda Zero si presenta come soggetto profondamente diverso anche dagli enti di supporto e accentramento di funzioni di servizio (si pensi all'ESTAR della Regione Toscana), in quanto non viene costituita come ente strumentale delle aziende sanitarie ma, al contrario, come soggetto programmatore della loro attività. Inoltre, non riceve dalle aziende risorse per la gestione delle funzioni delegate (gare, magazzini centralizzati, sistemi di pagamento) ma, al contrario, si limita a non trasferire queste funzioni sue proprie, trattenendo insieme le relative risorse.

Sin dall'inizio, però, è stato evidente che la diretta gestione dei flussi finanziari, la tenuta della GSA e la funzione di consolidamento preventivo e consuntivo dei dati del sistema non avrebbero potuto che assumere un ruolo centrale nell'operatività di Azienda Zero. La loro assenza, corrispondentemente, non avrebbe potuto che depotenziarne la forza operativa. Pertanto, il punto centrale che si è posto, in sede di stesura della norma istitutiva e di progettazione del modello contabile, ha riguardato la compatibilità di Azienda Zero con la normativa esistente e il suo posizionamento rispetto ai modelli di GSA tipizzati dal D.lgs. 118/2011. Il dubbio avanzato da più parti, infatti, concerneva la possibilità di avviare a livello regionale un meccanismo contabile e di rendicontazione (che ricordiamo essere di competenza dello Stato) non previsto dalla normativa e possibilmente anche in suo contrasto.

La soluzione adottata dalla legge regionale per Azienda Zero è stata, tuttavia, semplice. Infatti, sin dall'art. 1, la nuova *holding* viene configurata come azienda sanitaria ai sensi del D.lgs. 502/92 e pertanto di per sé destinataria di Fondo Sanitario nazionale e regionale. Il trasferimento ad essa dell'intero Fondo, lungi dal configurare una nuova ipotesi contabile, colloca il modello veneto pienamente nell'ipotesi prevista dall'art. 23, ovvero quella priva di GSA.

Ad azienda zero viene però riaffidata dalla norma regionale (art. 2), in via volontaria, la gestione e la tenuta delle scritture della GSA. Ciò non configura pertanto una carenza rispetto all'ipotesi normata a livello nazionale, ma piuttosto un arricchimento e un approfondimento di straordinario interesse. Essa è stata recepita inoltre come un'importante novità e una significativa opportunità di chiarezza. I dati del bilancio di Azienda Zero, per il significato che assumono, vengono pertanto rendicontati come GSA e, pur non essendolo tecnicamente, svolgono la medesima funzione informativa.

Le regole di contabilizzazione che Azienda Zero si è data non confliggono pertanto con alcuna norma nazionale ma, contemperando le esigenze gestionali per cui si è voluta strutturare la *holding*, ne arricchiscono la portata e il contributo.

3.5. Il modello contabile di riferimento

Il modello contabile di tenuta della GSA in Azienda Zero è contenuto nel regolamento di cui la stessa si è dotata e che è stato approvato da Regione Veneto con DGR.

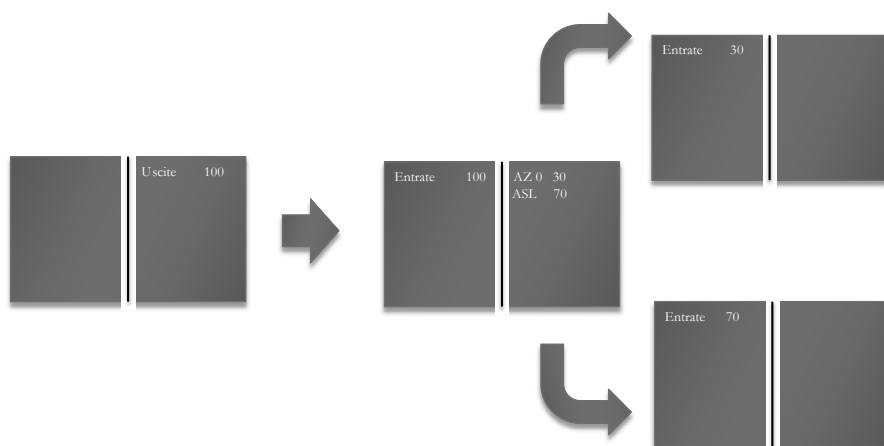
Scopo di tale regolamento è di esplicitare le regole di tenuta della contabilità della GSA (seppur nelle specifiche di cui al paragrafo precedente), tenendo conto di precisi obiettivi che si configuravano sin dall'inizio come prerequisiti per la sua accettazione, ovvero:

- mantenere, all'interno del bilancio di Azienda Zero, la rigorosa separazione delle risorse destinate al finanziamento delle aziende sanitarie, da quelle destinate alla gestione delle funzioni proprie;
- garantire un puntuale sistema di riconciliazione dei dati tra bilancio regionale, bilanci delle aziende, bilancio di Azienda Zero/GSA;
- cogliere appieno l'efficiamento auspicato e mantenere, nei trasferimenti alle aziende, tempistiche uguali o più rapide di quelle precedentemente offerte dal bilancio regionale;
- consentire un più agile consolidamento dei conti del SSR, ed un'assoluta più agile riconciliazione con dati di contabilità finanziaria.

Al fine di raggiungere tali obiettivi, la contabilità di Azienda Zero viene articolata in due contabilità sezionali. La prima, denominata "*Azienda Zero-Gestione*", è destinata a rilevare tutte le operazioni economiche, finanziarie e patrimoniali proprie dell'attività di erogatore di servizi di Azienda Zero. La seconda, denominata "*Azienda Zero-Trasferimenti*", è finalizzata, invece, a rilevare tutte le operazioni patrimoniali (crediti e debiti, entrate e uscite di cassa) relative ai trasferimenti da Regione ad Azienda Zero e da questa alle aziende e altri enti del SSR.

Analogamente, il conto corrente dell'azienda, acceso presso lo stesso istituto tesoriere in cui è aperto il conto corrente regionale dedicato alla sanità di cui all'art. 21 D.lgs. 118/2011, viene articolato in due conti sezionali (conto "trasferimenti" e conto "gestione"), destinati ad accogliere i flussi in entrata e uscita appartenenti alle due contabilità sezionali. Tale articolazione consente di segregare i flussi a seconda della loro destinazione e di tracciarli con le relative scritture contabili.

Fig. 3.1 – Le contabilità sezionali di Azienda Zero



Come si può osservare dalla Figura 3.1, il trasferimento da Regione ad Azienda Zero avviene in via diretta dal conto corrente sanità al conto sezionale trasferimenti, per poi essere automaticamente (e in tempo quasi reale) trasferito in parte alle aziende per la loro attività, in parte al conto gestione per le attività e funzioni proprie di Azienda Zero: ciò in base al riparto approvato dalla Giunta Regionale e dalla Commissione Consiliare a ciò preposta.

Due diverse contabilità e periodicamente riconciliate, registrano invece puntualmente i fatti di gestione scaturenti dai due sezionali. È evidente che le movimentazioni in conto “Azienda Zero-trasferimenti” daranno origine a scritture di tipo patrimoniale e costituiranno la base delle scritture tipiche della GSA, riconducibili alle funzioni di programmazione e di allocazione finanziaria. Quelle del conto “Azienda Zero-gestione” daranno invece origine ambivalentemente a registrazioni sia patrimoniali che economiche, relativamente alle combinazioni economiche proprie dell’Ente.

Tali rilevazioni, integrate con le opportune registrazioni di assestamento, daranno inoltre origine ai documenti contabili di Azienda Zero (Tabella 3.1). In particolare:

- **Bilancio di Azienda Zero.** Questo documento, redatto sia in sede preventiva che consuntiva, è composto dall’insieme delle registrazioni scaturenti dai due sezionali prima citati. Esso rappresenta l’insieme delle risorse gestite da Azienda Zero, il suo patrimonio e il suo risultato di gestione. Rappresenta, tuttavia, anche il sistema di rilevazioni sia patrimoniali che economiche di GSA e come tale viene rendicontato ai tavoli di monitoraggio (integrato del saldo del conto sanità

presso la Regione). Nel rispetto delle norme contenute nel D.lgs. 118/2011, esso si compone in sede preventiva di un conto economico, un rendiconto finanziario, una relazione illustrativa e una relazione del Direttore Generale, oltre il Piano degli investimenti, mentre in sede di rendiconto è integrato da una situazione patrimoniale e dalla relativa nota integrativa. Il bilancio di Azienda Zero è sottoposto al controllo del Collegio Sindacale dell'azienda, che può essere, ai sensi della legge regionale, affiancato da una società di revisione; nei termini previsti dalla normativa regionale, esso è inviato per l'approvazione alla Giunta, insieme ai bilanci di tutte le aziende del SSR;

- *Rendiconto del Conto "Azienda Zero-Trasferimenti"*. Questo documento, proprio di questa nuova realtà aziendale, sintetizza in sede preventiva e consuntiva le scritture della contabilità sezionale di *"Azienda Zero-Trasferimenti"*. Scopo di questo documento è l'evidenziazione e riconciliazione dei flussi di risorse destinate alla sanità in tutta la filiera Stato-Regione-Azienda Zero-Aziende sanitarie. Esso si compone, in sede sia preventiva che consuntiva, di uno stato patrimoniale e di un rendiconto finanziario, opportunamente integrati da una relazione illustrativa, ed è allegato al corrispondente bilancio di Azienda Zero. Il controllo è affidato al terzo certificatore della GSA (per legge regionale riconosciuto nel Collegio Sindacale di Azienda Zero), il cui compito principale è proprio la riconciliazione di quanto contenuto nel documento con quanto presente nella contabilità regionale e delle aziende.

Infine, esiste naturalmente un ulteriore bilancio redatto in sede preventiva e consuntiva da Azienda Zero, ovvero il bilancio consolidato del SSR di cui all'art. 32 D.lgs. 118/2011. In sede di consolidamento, il bilancio di Azienda Zero è opportunamente integrato dagli eventuali saldi delle partite del conto sanità acceso presso la Regione, saldi che possono derivare dalla differenza tra competenza e movimenti finanziari delle risorse trasferite, ma anche dalle partite di credito/debito antecedenti la costituzione di Azienda Zero. La redazione del bilancio consolidato non prevede specificità o eccezioni rispetto a quanto normato per la generalità delle Regioni.

Tab. 3.1 – I documenti contabili di Azienda Zero e le loro caratteristiche

	Composizione preventivo	Composizione Consuntivo	Controllo	Approvazione
Bilancio Azienda 0	CE/RF	SP/CE/RF	Collegio Sindacale; Terzo certificatore	Giunta
Rendiconto sezionale trasferimenti	SP/RF	SP/RF	Terzo certificatore	Commissione Consiliare
Consolidato	CE/RF	SP/CE/RF	Tavolo Adempimenti	Giunta

3.6. Verso un nuovo sistema informativo-contabile

Qualsiasi riflessione sui sistemi contabili in sanità, a maggior ragione nel caso di un sistema sofisticato quale quello presentato, non può prescindere da adeguate considerazioni in ordine alla funzionalità, sicurezza e qualità del sistema informativo di supporto.

Tale preoccupazione è sottolineata anche dai Ministeri della Salute e dell'Economia, quando, tra le azioni finalizzate alla certificabilità dei bilanci delle aziende sanitarie (Percorso Attuativo della Certificabilità), viene dedicata una sezione a obiettivi e miglioramenti sotto il profilo informatico e informativo.

Osserviamo tuttavia che, nella maggior parte delle Regioni, le aziende sanitarie presentano sistemi informativi contabili diversi tra loro. Quando due o più tra esse condividono una medesima tecnologia o fornitore, inoltre, spesso accade che ciascuna installazione, nel corso degli anni, si sia stratificata in verticalizzazioni tali da rendere comunque le soluzioni applicative differenti le une dalle altre.

Pertanto, è di sicuro interesse lo sforzo che molte Regioni stanno compiendo verso la standardizzazione, l'integrazione o addirittura l'unificazione dei sistemi informativi delle aziende sanitarie. Tuttavia, se, per un verso, è ormai inevitabile e imprescindibile addivenire a sistemi informativi quanto meno coordinati tra le singole aziende e possibilmente coordinati dalla Regione di appartenenza, dall'altro sono altrettanto evidenti i costi (prevalentemente organizzativi), le complessità e i tempi legati a tale cambiamento tecnologico: ciò deriva, principalmente, dalla penetrazione capillare e integrazione dei software contabili nei e con i vari ambienti gestionali.

Anche il SSR veneto sta attraversando questo processo di cambiamento, sicuramente accentuato dal significativo momento riorganizzativo e dalla

istituzione di Azienda Zero come *holding* contabile oltre che gestionale. Proprio la difficoltà nel disegnare un bilanciamento ottimale tra livello di integrazione, costi e tempi del cambiamento, in grado di supportare il complesso modello contabile posto in essere in Azienda Zero e di consentire il progressivo accentramento di funzioni verso la stessa, ha imposto un profondo percorso di riflessione, che ha visto partecipi insieme le componenti regionali, aziendali, universitarie locali e operatori del settore.

La scelta che ne è derivata è per un sistema applicativo “federato”, che contempli il concomitante mantenimento delle differenti soluzioni informative contabili aziendali. Queste, tuttavia, dovranno essere in condizione di dialogare tra loro, con il sistema contabile di Azienda Zero e con i diversi *stakeholder* esterni (MEF, fornitori, banche dati terze, istituti tesoriери ecc.), mediante un’infrastruttura appositamente realizzata e denominata “Fascicolo Amministrativo Contabile elettronico Regionale” (FACeR). Tale denominazione discende dal modello logico-infrastrutturale e dal sistema delle transazioni già operative con il “Fascicolo Sanitario elettronico Regionale” e, da questo, ha derivato alcune logiche di funzionamento potenzialmente spendibili anche sul fronte contabile.

Questa soluzione “federata e cooperativa”, ancora in corso di implementazione, consentirà non appena operativa di abbattere i costi e i tempi legati al cambiamento tecnologico e applicativo, pur mantenendo e garantendo le funzionalità contabili necessarie a un sistema di *governance* ormai di tipo *holding*.

3.7. Considerazioni conclusive

Il modello contabile che scaturisce dalla regolamentazione di Azienda Zero appare realmente come un unico e come una sostanziale novità nel panorama nazionale.

Il suo pregio in particolare riteniamo risieda nelle soluzioni informative e organizzative che esso realizza.

In particolare, sottolineiamo che:

- rende effettiva ed evidente la segregazione delle risorse sanitarie rispetto alle risorse regionali, così come richiesto dalla norma;
- supporta questa segregazione con un sistema contabile effettivamente economico-patrimoniale per tutte le operazioni di Azienda Zero (siano esse trasferimenti finanziari oppure operazioni gestionali), limitando le rilevazioni in contabilità finanziaria pubblica alle sole entrate e uscite che transitano sul conto sanità regionale;

- semplifica il meccanismo di riconciliazione dei dati di contabilità economica con quelli di contabilità finanziaria, ora sostanzianti in meri trasferimenti di cassa;
- produce un sistema di dati “certificabile” come peraltro dimostrato con la recente certificazione del primo bilancio di esercizio;
- rende agevole il consolidamento, operando su bilanci omogenei.

Ma, soprattutto, dobbiamo sottolineare che esso contribuisce a rendere effettiva la logica della *holding* sanitaria, correlando la gestione delle risorse alla funzione di programmazione.

Azienda Zero per questo appare come una risposta convincente alle esigenze poste dal D.lgs. 118/2011 e alle istanze di armonizzazione e chiarezza informativa che esso comporta. Analogamente essa, con la recente certificazione del suo primo bilancio, si presenta come un punto di arrivo nell’ambito del percorso di certificabilità intrapreso dalla Regione su impulso dei Ministeri dell’Economia e della Salute in forza del D.M. 17 settembre 2012 e del D.M. 1° marzo 2013.

Contemporaneamente, essa può costituire una novità organizzativa nel panorama nazionale che, siamo certi, non tarderà a trovare nuove applicazioni.

Bibliografia

- Anessi Pessina, E. 2012. L’esperienza della contabilità economico-patrimoniale nella sanità. In Capalbo, F. (a cura di). *L’applicazione della contabilità economica nel settore pubblico: aspettative, risultati e criticità*. Torino: Giappichelli.
- Cantù, E. 2014. *Il bilancio delle aziende di servizi sanitari*. Milano: Egea.
- Eisenhardt, K. M. 1989. Building theories from case study research. *Academy of Management Review*, 14(4): 532-550.
- IPSASB 2013. *Conceptual framework for General Purpose Financial Reporting (GPFS) by public sector entities*.
- Ministero del Tesoro 2011. *Relazione Generale sulla Situazione Economica del Paese*. Roma.
- Persiani, N. 2007. *Principi contabili e di controllo interno per le aziende sanitarie ed ospedaliere*. Milano: FrancoAngeli.
- Persiani, N. 2011. Il bilancio consolidato nelle aziende del Servizio Sanitario Nazionale. In *Scritti in onore di Sergio Terzani*. Milano: FrancoAngeli.
- Persiani, N. 2012. Il modello contabile del bilancio degli enti del Servizio Sanitario Nazionale. In Persiani, N. (a cura di). *Principi contabili e nuovo bilancio delle aziende del Servizio Sanitario Nazionale*. Roma: Ragiusan.
- Persiani, N., Rossi, F., Romolini, A. & Galanti, C. 2012. Armonizzazione contabile e rendiconto finanziario del servizio sanitario regionale. Il caso della Regione Umbria. *Mecosan*, 82.

- Puntillo, P. 2009. Il federalismo sanitario e la contabilizzazione della spesa sanitaria nei bilanci regionali. Risultati di un'analisi empirica. *Mecosan*, 72.
- Rossi, F. 2012. La gestione sanitaria accentrata. In Persiani, N. (a cura di). *Principi contabili e nuovo bilancio delle aziende del Servizio Sanitario Nazionale*. Roma: Ragiusan.
- Yin, R. 1994. *Case study research: Design and methods* (2nd ed.). Thousand Oaks: Sage.

4. I FONDI RISCHI NEL BILANCIO DELLE AZIENDE SANITARIE NEL QUADRO DELL'ARMONIZZAZIONE CONTABILE*

di *Claudia Salvatore*** ed *Ettore Cinque****

4.1. Introduzione

Il presente capitolo è volto ad analizzare i fondi rischi¹ nel bilancio delle aziende sanitarie nel quadro dell'armonizzazione contabile che ha investito le diverse entità della Pubblica Amministrazione in Italia, in seguito alla disciplina normativa dettata dal D.lgs. 118/2011², inerente l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e loro organismi e, quindi, anche delle aziende sanitarie.

Obiettivo più specifico della ricerca è studiare il trattamento contabile e la valutazione dei fondi rischi e del relativo accantonamento³ nel bilancio

* Sebbene il capitolo sia frutto del lavoro congiunto degli autori, i paragrafi 4.1, 4.2, 4.3 e 4.6 sono da attribuire a Claudia Salvatore e i paragrafi 4.4 e 4.5 a Ettore Cinque; i paragrafi 4.7 e 4.8 sono da attribuire a entrambi gli autori.

** Professore ordinario di Economia Aziendale presso il Dipartimento di Economia dell'Università degli Studi del Molise.

*** Professore ordinario di Economia Aziendale presso il Dipartimento di Economia dell'Università degli Studi della Campania "L. Vanvitelli".

¹ I fondi rischi sono relativi ad accantonamenti per eventualità incerte, non solo nell'importo e nella tempistica, ma anche nella stessa esistenza e sopravvenienza. Sono destinati a coprire passività solo probabili, le cosiddette "passività potenziali". Occorre però che, nell'esercizio di competenza, si sia verificato un evento idoneo a dar vita alla probabilità di dover sostenere un onere o subire una perdita in futuro. Tali passività, di natura determinata ed esistenza probabile, devono essere stimate dai redattori del bilancio e risultano, di conseguenza, influenzate da una certa discrezionalità degli stessi redattori.

² Nel capitolo si fa riferimento al D.lgs. n. 118 del 23 giugno 2011: "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli art. 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42". Più in particolare, si fa riferimento al Titolo II del decreto legislativo, dedicato esclusivamente alla sanità: "Principi contabili generali e applicati per il settore sanitario".

³ L'accantonamento ai fondi rischi è la contropartita economica (l'onere o la perdita) di competenza dell'esercizio, correlata alla rilevazione patrimoniale nei fondi rischi.

delle aziende sanitarie alla luce del D.lgs. 118/2011 e riflettere sull'influenza della posta contabile in esame sulla gestione del bilancio di tali aziende.

Si intende dunque comprendere, in particolare, come si comportano le aziende sanitarie (AA.SS.) e le regioni, attraverso la gestione sanitaria accentrata (GSA)⁴, in merito all'accantonamento ai fondi rischi. In sostanza, ci si chiede come le aziende sanitarie e le regioni applichino il cambiamento apportato dalla disciplina normativa in tema di armonizzazione, cioè come venga effettuata l'iscrizione in bilancio dei fondi rischi e come vengano applicati i criteri di valutazione per l'iscrizione dei fondi rischi nel bilancio delle aziende sanitarie. Si vuole verificare, specificamente, se le AA.SS. e la GSA, per l'accantonamento ai fondi rischi, seguano i criteri civilistici e/o i principi contabili nazionali dell'Organismo Italiano di Contabilità (OIC).

Le motivazioni dello studio sono prevalentemente due. Una prima motivazione importante nasce dal fatto che il legislatore, con il D.lgs. 118/2011, non ha derogato ai criteri civilistici per la valutazione ai fondi rischi, come ha fatto, invece, per altre fattispecie contabili (rimanenze, ammortamento di immobilizzazioni immateriali e materiali, contributi per ripiano perdite, contributi in conto capitale, oneri e proventi straordinari), cioè non ha determinato criteri di valutazione specifici per il trattamento contabile dei fondi rischi. Il decreto legislativo, infatti, ha previsto solo che la regione valuti lo stato dei rischi e verifichi "l'adeguatezza degli accantonamenti" ai fondi rischi iscritti nei bilanci d'esercizio degli enti e che il collegio sindacale attesti il rispetto degli adempimenti. Di conseguenza, il lavoro mira ad esaminare come è stata utilizzata la discrezionalità o meglio la flessibilità lasciata dalla norma alle aziende e alle regioni. Sarebbe opportuno individuare, infatti, i reali meccanismi e i criteri di accantonamento ai fondi rischi in bilancio adottati dalle aziende sanitarie e dalle regioni e verificare le ricadute degli stessi sulla comunicazione economico-finanziaria centrata sul bilancio. Infatti, negli anni più recenti, vi è una grande attenzione alla trasparenza e alla qualità dei dati di bilancio e delle scritture contabili, anche al fine di giungere alla certificazione dei bilanci delle aziende sanitarie (Anessi Pessina et al., 2011; Lusa et al., 2016).

Una seconda motivazione che ha portato allo studio è stata l'osservazione che i fondi rischi, nel bilancio delle aziende sanitarie di alcune regioni, hanno

⁴ La gestione sanitaria accentrata (GSA) presso la regione, introdotta con il D.lgs. 118/2011, è un centro di responsabilità presente in quelle regioni che scelgono di gestire direttamente una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario regionale (SSR) per lo svolgimento centralizzato di alcune attività, anziché trasferire interamente tale finanziamento alle aziende sanitarie. In tal caso, le regioni devono individuare la GSA presso la regione, deputata alla tenuta di una contabilità di tipo economico-patrimoniale, che si occupa solo degli aspetti economico-finanziari della sanità e della redazione del bilancio consolidato per il SSR.

un peso rilevante in assoluto e anche in relazione al Fondo Sanitario Regionale (FSR), come si evince dalla tabella 4.1. L'indicatore, dato dal rapporto tra i fondi rischi e il Fondo Sanitario Regionale relativamente all'esercizio 2015, nelle 21 regioni e province autonome italiane, evidenzia una media nazionale del 5,86%.

Tab. 4.1

REGIONI	FONDI RISCHI 2015	FONDO SANITARIO REGIONALE (FSR) 2015	F.R. 2015 / F.S.R. 2015
Piemonte (*)	290.561.084	7.958.947.057	3,65%
Valle d'Aosta	3.517.000	228.000.000	1,54%
Lombardia	970.295.000	17.574.750.000	5,52%
Provincia Autonoma Bolzano	3.146.000	890.000.000	0,35%
Provincia Autonoma Trento	85.778.000	938.000.000	9,14%
Veneto	415.790.835	8.672.000.000	4,79%
Friuli Venezia Giulia	25.183.000	2.214.000.000	1,14%
Liguria	88.377.000	3.019.861.016	2,93%
Emilia Romagna	286.383.000	7.933.750.000	3,61%
Toscana	128.668.000	6.751.500.000	1,91%
Umbria	110.890.000	1.622.486.370	6,83%
Marche	148.581.865	2.801.131.211	5,30%
Lazio (*)	1.418.974.000	10.290.500.000	13,79%
Abruzzo (*)	132.270.000	2.377.090.059	5,56%
Molise (*)	54.140.000	567.822.495	9,53%
Campania (*)	1.180.385.000	10.077.578.888	11,71%
Puglia (*)	195.048.000	7.107.862.426	2,74%
Basilicata	36.842.000	1.037.755.871	3,55%
Calabria (*)	144.950.000	3.456.348.395	4,19%
Sicilia (*)	454.669.000	8.801.000.000	5,17%
Sardegna	105.721.000	2.932.000.000	3,61%
TOT. 21 (19 regioni e 2 province autonome)	6.280.169.784,00	107.252.383.788,00	5,86%

(*) Regioni in Piano di Rientro.

Dalle sopradette motivazioni discendono le seguenti due ipotesi di ricerca.

H1: La mancanza di regole di armonizzazione per i fondi rischi e di casistiche applicative (come disciplinate per altre fattispecie contabili dal DM 17.9.2012) potrebbe consentire alle aziende sanitarie e alle regioni di effettuare *politiche di bilancio* a livello aziendale e regionale volte, in taluni casi, ad un'eccessiva ed impropria sottrazione di risorse⁵ che potrebbero, invece, essere utilizzate in diverse attività aziendali e, in altri casi, ad una sovrastima dei risultati di bilancio, con successivo rischio di soccombenza⁶.

H2: L'elevata incidenza dei fondi rischi, in assoluto e in rapporto al Fondo Sanitario Regionale (FSR), è un segnale di:

- scarso presidio dei processi gestionali critici o scarsa capacità di governo delle aziende (ad esempio, nel rapporto con il privato accreditato, nel livello del contenzioso per ritardato pagamento, per cause con il personale dipendente, per responsabilità civile per danni); e
- scarsa qualità dei bilanci o scarsa affidabilità ed attendibilità del sistema contabile e di bilancio.





Nel presente lavoro si vuole verificare e discutere le due ipotesi di ricerca attraverso la scelta di un campione costituito da quattro regioni italiane (figura 4.1): due regioni in piano di rientro (PdR) (Campania e Molise), con un'elevata consistenza relativa dei fondi rischi, e due regioni non in piano di rientro (Emilia Romagna e Basilicata), quindi con un migliore stato di salute economico-finanziario e con fondi rischi sostanzialmente inferiori alla media nazionale; queste ultime scelte come regioni di confronto. Le quattro regioni del campione presentano caratteristiche simili in termini di popolazione residente; infatti, due regioni sono di piccola dimensione (Molise e Basilicata) e due di grandi dimensioni (Campania e Emilia Romagna), come si evince dalla tabella 4.2. Quest'ultima mostra, per le quattro regioni del campione, nell'esercizio 2015: il rapporto fondi rischi su FSR, il numero di abitanti per regione e il rapporto fondi rischi sul numero di abitanti. Ne risulta che le due regioni che non sono in piano di rientro presentano un rapporto tra fondi rischi e numero

⁵ Si sottolinea che talvolta può anche verificarsi una duplicazione di accantonamenti; ad esempio, nel caso di responsabilità civile per danni, quando è già stato rilevato nei fondi rischi l'accantonamento per l'auto-assicurazione. Spesso ciò è dovuto ad errori di valutazione delle aziende sanitarie. Eventuali eccedenze dei fondi rappresenteranno sopravvenienze attive da inserire nel conto economico tra i ricavi.

⁶ Infatti, la carenza di opportuni accantonamenti ai fondi rischi ha prodotto un'inattendibilità dei bilanci delle aziende sanitarie. L'incapienza dei fondi rischi ha spesso causato sopravvenienze passive, con un incremento dell'area straordinaria del conto economico e un peggioramento del risultato economico d'esercizio. La mancata implementazione dei fondi nasconde una sottostima della situazione debitoria aziendale (Torcivia, 2012).

di abitanti analogo tra loro; le due regioni in piano di rientro presentano anch'esse un rapporto fondi rischi su numero abitanti molto simile tra loro, ma decisamente più elevato rispetto alle regioni non in PdR. La tabella, in sintesi, mette in evidenza gli elevati fondi rischi per abitante in Campania e Molise.

Fig. 4.1

	Regioni di grandi dimensioni	Regioni di piccole dimensioni
Regioni in Piano di Rientro		
Regioni non in Piano di Rientro		

Tab. 4.2

REGIONI	F.R. 2015 / F.S.R. 2015	ABITANTI 2015	FR / ABITANTI
Campania (*)	11,71%	5.850.850	€ 201,00
Molise (*)	9,53%	312.027	€ 173,00
Emilia-Romagna	3,61%	4.448.146	€ 64,00
Basilicata	3,55%	573.694	€ 64,00

(*) Regioni in Piano di Rientro.

I risultati della ricerca, supportati da un'analisi della letteratura economico-aziendale, da un'analisi empirico-documentale dei dati di bilancio, da interviste con alcuni attori dei servizi sanitari regionali (SSR) e da un'analisi empirica con questionari somministrati via mail nelle regioni del campione, confermano le ipotesi di ricerca. Tali risultati dimostrano che è necessario orientarsi, come è emerso dalle interviste e dalle risposte ai questionari, verso l'implementazione di linee guida e/o di una casistica applicativa per definire

i criteri di valutazione da adottare per gli accantonamenti ai fondi rischi, poiché tali criteri non sono stati dettati dalla norma. In quest’ottica, l’utilizzo di strumenti informatici evoluti può agevolare il processo di valutazione, a livello aziendale e regionale, volto a definire la “congruità” dei fondi rischi e degli accantonamenti effettuati dalle aziende e dalla GSA. Ciò consentirebbe un monitoraggio costante dei fondi rischi nelle AA.SS. e nelle regioni.

4.2. Quadro normativo e concettuale di riferimento: le aziende sanitarie e l’armonizzazione contabile

La presente ricerca si muove nel quadro dell’armonizzazione contabile del settore pubblico, che in Italia ha avuto un forte impulso con le leggi del 2009 (Mulazzani, 2016). Prima di allora, i tentativi erano stati solo settoriali e riguardavano quindi alcune amministrazioni pubbliche, senza coinvolgere l’universo delle stesse. La legge 42/2009, delega al governo in materia di federalismo fiscale per gli enti pubblici territoriali (regioni, enti locali e loro organismi ed enti del SSN), ha individuato i principi fondamentali dell’armonizzazione dei conti pubblici, con evidenti influenze sugli equilibri di bilancio (Cincimino e Sorci, 2012). Tale legge ha comportato una maggiore responsabilizzazione degli enti della Pubblica Amministrazione verso l’armonizzazione dei sistemi contabili e verso una gestione efficiente delle risorse. Ciò al fine di disporre di dati di bilancio omogenei e confrontabili per soddisfare le esigenze informative connesse al coordinamento della finanza pubblica e alle verifiche di rispetto delle regole comunitarie. La legge 196/2009, di riforma della contabilità e finanza dell’amministrazione centrale dello Stato e di altre amministrazioni pubbliche, ad esclusione di regioni, enti locali, loro organismi ed enti del SSN, è anch’essa volta all’armonizzazione dei sistemi contabili e al miglioramento dell’informativa del bilancio dello Stato e dell’intero complesso delle amministrazioni pubbliche. La legge 196 ha quindi completato l’armonizzazione interna dei conti pubblici avviata appunto con la legge 42, introducendo i concetti di trasparenza e controllabilità della spesa pubblica, accanto a quelli legati all’attenzione e valutazione dei risultati economico-finanziari della gestione.

Il D.lgs. 118/2011, relativo all’armonizzazione contabile delle amministrazioni periferiche, è uno dei decreti attuativi della legge 42/2009 e ha definito un corpo di “principi contabili uniformi”, univocamente accettati, ai fini della rilevazione contabile e di bilancio, volti a creare un linguaggio comune. Nel settore pubblico italiano, infatti, per molti anni è mancato il concetto di principio contabile, quale insieme di regole volte ad interpretare la

normativa civilistica, ad integrarla e a risolvere problemi applicativi (Quagli, 2017), limitando la differenziazione delle prassi (Anessi Pessina, 2012). Il decreto legislativo 118 ha posto, quindi, le basi per la verificabilità delle rilevazioni contabili e dei bilanci delle aziende sanitarie e delle regioni. Si ritiene, infatti, che un insieme di principi e regole contabili sia sicuramente una condizione necessaria, anche se non sufficiente, per la rappresentazione “veritiera e corretta” della situazione economico-patrimoniale delle aziende (Torcivia, 2012). Infatti, le rilevazioni contabili e di bilancio delle AA.SS. italiane, soprattutto quelle in piano di rientro, hanno spesso evidenziato problemi di inattendibilità.

Fino al 2011, ogni regione disciplinava in maniera autonoma l’ordinamento contabile delle proprie aziende sanitarie pubbliche. Le principali criticità che emergevano nel nostro Paese, in sanità e nelle altre entità pubbliche, erano infatti principi contabili e strutture di bilancio differenti, oltre che sistemi di rilevazione contabile differenti.

Con il D.lgs. 118/2011, la disciplina contabile è diventata uniforme a livello nazionale, rispondendo all’esigenza di armonizzazione e ponendo i presupposti per la certificabilità anche delle AA.SS. (Puddu et al., 2011).

L’obiettivo dell’armonizzazione è, infatti, la trasparenza, l’intelligibilità e l’attendibilità dei bilanci, oltre alla redazione di bilanci di qualità, al fine di creare una convergenza contabile, rendere comparabili i bilanci, nel tempo e nello spazio, e fornire informazioni utili per gli utilizzatori finali: politici, manager, cittadini, dipendenti, etc. In altre parole, l’armonizzazione della contabilità pubblica influirà sull’*accountability* della pubblica amministrazione nei confronti dei cittadini (Reginato, 2016; Spanò, 2016). A tal fine, assume grande rilevanza la qualità ed affidabilità dei dati, che devono essere attendibili per facilitare le scelte manageriali e il processo decisionale.

Il processo di armonizzazione contabile della pubblica amministrazione si innesta, inoltre, nel più ampio dibattito internazionale sulla standardizzazione e creazione di un linguaggio contabile uniforme, anche sulla scia dei principi contabili internazionali per il settore pubblico, gli *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS), che hanno tra l’altro proposto e favorito l’adozione della contabilità economica nelle amministrazioni pubbliche, anche in relazione ai principi contabili europei, gli *European Public Sector Accounting Standard* (EPSAS), che dovranno implementarsi entro il 2025 (Cantù, 2014; Brusca et al., 2016; Manes Rossi et al., 2018).

Con riferimento al settore sanitario, oggetto di studio del presente capitolo, l’armonizzazione contabile è di particolare attualità per favorire il superamento della “disarmonia” dei sistemi contabili su tre livelli. Un primo livello di disarmonia era tra le diverse regioni italiane, che avevano auto-

nomamente legiferato, determinando un'eterogeneità di normative contabili che regolavano le aziende sanitarie. Un secondo livello di disallineamento contabile (Torcivia, 2012) era presente anche tra le aziende sanitarie di una medesima regione, in quanto le stesse adoperavano prassi contabili differenziate: criteri di valutazione non omogenei; bilanci redatti in base a delibere regionali in totale libertà, nonostante dovessero essere informati ai criteri del codice civile; note integrative incomplete nella chiarezza e nell'analiticità delle informazioni che fornivano. Il terzo livello di disarmonia contabile riguardava le aziende sanitarie e le regioni, queste ultime da sempre in contabilità finanziaria⁷, mentre le aziende sanitarie sono da circa un ventennio in contabilità economico-patrimoniale (Pozzoli e Mazzotta, 2012).

Ciò ha spinto il legislatore, alla luce delle differenze regionali e nel quadro dell'armonizzazione contabile, a dettare, con il D.lgs. 118/2011 (e sue successive modifiche ed integrazioni con il D.lgs. 126/2014⁸) (Nardini, 2014), norme per armonizzare il Servizio Sanitario Nazionale (SSN), che si presentava frammentato e con modelli gestionali eterogenei tra loro in relazione ai sistemi contabili e alle diverse situazioni di equilibrio economico dei conti sanitari regionali.

Il legislatore, per sopperire a tale disarmonia contabile, ha innanzitutto introdotto, con il D.lgs. 118, la gestione sanitaria accentrata (GSA), un nuovo centro di responsabilità presso la regione, che è deputato alla redazione del bilancio consolidato, in contabilità economico-patrimoniale, volto a rappresentare in modo unitario le risultanze del sistema sanitario regionale. La GSA crea un coordinamento tra il sistema di contabilità economica, da sempre adottato nelle aziende del SSN, e il sistema di contabilità finanziaria adottato dalla regione fino al 2011, il cui bilancio o rendiconto generale deve rappresentare anche i risultati delle organizzazioni sanitarie⁹. In altre parole, con l'istituzione della gestione sanitaria accentrata (GSA) si crea un sistema integrato di contabilità economico-patrimoniale attraverso la redazione di un

⁷ Il D.lgs. 118, infatti, ai fini dell'adozione di sistemi contabili omogenei, impone alle regioni di affiancare la contabilità economico-patrimoniale alla contabilità finanziaria, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sotto il profilo finanziario ed economico-patrimoniale.

⁸ Il D.lgs. 126/2014 ha lasciato sostanzialmente invariato il Titolo II del D.lgs. 118/2011 relativo agli enti che si occupano della gestione della spesa finanziata con le risorse destinate al SSN. Riguardo alla sanità, il decreto legislativo 126/2014 ha unicamente chiarito che i gettiti derivanti da manovre fiscali regionali, destinati al finanziamento del SSR, sono iscritti nel bilancio regionale dell'esercizio di competenza dei tributi.

⁹ Per completezza di esposizione, infatti, si sottolinea che il sistema di reporting delle regioni è costituito da: bilancio consolidato del SSR; bilancio consolidato della regione con i propri enti e organismi controllati e partecipati (che non include la sanità); rendiconto generale della regione che include anche i capitoli relativi al perimetro sanità al fine di garantire un'esatta perimetrazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento del proprio SSR.

bilancio consolidato delle regioni per la sanità che consente di effettuare un *benchmarking* tra i diversi SSR (Martinelli, 2017). Tuttavia, appare opportuno continuare a svolgere analisi anche sui bilanci d'esercizio delle singole aziende sanitarie, in quanto i bilanci consolidati non colgono l'eterogeneità delle attività svolte dalle singole aziende (Cantù et al., 2015).

Obiettivo finale del processo di armonizzazione in sanità, è quello di comunicare risultati economico-finanziari attendibili e fornire dati qualitativamente significativi ai fini del governo dei costi, della sostenibilità del SSN, garantendo sempre livelli di erogazione di servizi di qualità.

Altro aspetto cruciale da sottolineare, in linea con quanto appena esposto, è che l'armonizzazione contabile è sicuramente favorita dall'introduzione ed uso di sistemi economico-patrimoniali nelle diverse entità pubbliche, in quanto gli stessi garantiscono un arricchimento di informazioni economiche e patrimoniali sulle aziende (in termini di costi e ricavi, attività e passività). Sono, infatti, ben note le finalità conoscitive della contabilità economico-patrimoniale (Anessi Pessina, 2014), nonostante le sue difficoltà tecniche applicative nel settore pubblico. Il sistema economico-patrimoniale favorisce, in altre parole, la comunicazione di dati di qualità che rappresentano una premessa per il processo di armonizzazione contabile.

Nel settore pubblico italiano, come si è detto, le aziende sanitarie si distinguono per aver implementato per prime l'*accrual accounting* a partire dal D.lgs. 502/1992 e dal successivo D.lgs. 517/1993, fino al D.lgs. 229/1999, decreti sull'aziendalizzazione del SSN. L'introduzione e l'adozione della contabilità economico-patrimoniale nelle aziende sanitarie rientra nel processo di riforma della pubblica amministrazione, in seguito al diffondersi in Italia del filone di studi e teorie internazionali del *New Public Management* (NPM), volto ad implementare principi e sistemi delle aziende private nelle entità pubbliche, a partire dai primi anni Novanta (Arduini, 2016).

L'adozione di un sistema *accrual*, in sostituzione (come è avvenuto in sanità) o in affiancamento al sistema contabile finanziario, da sempre adoperato nelle aziende pubbliche (come sta accadendo per gli enti territoriali: regioni ed enti locali), ha permesso di migliorare la conoscenza sull'azienda e arricchire le informazioni sugli accadimenti aziendali, consentendo di comunicare i risultati all'interno e all'esterno dell'azienda per migliorare il processo decisionale di manager e di politici (Cantù, 2014) e favorire i rapporti con gli *stakeholder* aziendali. Il sistema di *accrual accounting* ha inoltre permesso di implementare un sistema di programmazione e di controllo economico degli accadimenti gestionali. Infine, il precedente sistema contabile di tipo finanziario non prevedeva la rilevazione di valori stimati e/o congetturati quali anche gli accantonamenti ai fondi rischi, oggetto di studio del presente capitolo.

In tale contesto, si sottolinea che l'implementazione e lo sviluppo di un sistema contabile ha, nelle aziende di diversa tipologia, un impatto cruciale “sui processi gestionali e decisionali dei destinatari dell'informativa contabile”, così come “sugli obiettivi di natura economica e sociale delle aziende e sui rapporti di relazione di potere tra le diverse amministrazioni pubbliche” (Cantù, 2014). Ciò ha un significato particolare nelle AA.SS., dove continuamente si stabiliscono ed intrecciano relazioni di potere tra i diversi organi: istituzioni, organi politici, dirigenti del settore, utenti del servizio, medici-manager (Sarto, 2015).

La contabilità, infatti, non deve essere intesa solo come una tecnica o una tecnologia neutra (Mussari, 2012; Mussari et al., 2015), ma ha diversi ruoli chiave, come quello del *mediating*, cioè di coinvolgere gli attori del sistema, le loro aspirazioni e le differenti arene e creare un *network* di relazioni all'interno e dietro i confini delle aziende (Miller e Power, 2013)¹⁰. La contabilità ha, dunque, anche una funzione sociale volta a collegare dati contabili e attori, arene con diverse aspirazioni. Per Miller e Power (2013), il funzionamento della contabilità è di tipo fisico e sociale allo stesso tempo. La contabilità, secondo gli autori, è “sia agente che risultato, sia idea che pratica”; quindi, il significato di *mediating* sta proprio nel ruolo della contabilità nel collegare diversi livelli sia internamente, che esternamente all'azienda nel rapporto con il territorio.

L'*accounting* rappresenta, quindi, uno strumento volto a risolvere problemi contrattuali e relazionali (*mediating*). In ogni caso, il dato contabile, che non è sempre e solo neutrale, impone di trovare un equilibrio, una mediazione, tra i diversi attori coinvolti nel sistema, al fine di pervenire ad un linguaggio contabile uniforme, che favorisca l'armonizzazione dei bilanci e del sistema contabile più in generale.

Riguardo alle aziende sanitarie, oggetto di studio del presente capitolo, non si può non sottolineare come sia cruciale la mediazione tra le diverse aziende presenti in una regione, tra le aziende sanitarie e la Gestione Sani-

¹⁰ Si sottolinea che Miller e Power hanno identificato quattro ruoli/funzioni dell'*accounting*: il *territorializing* che esprime l'attitudine dell'*accounting* ad individuare “spazi calcolabili” nell'ambito delle entità economiche; il *mediating*, quale mediazione tra il dato contabile e la funzione sociale dell'*accounting*; il *adjudicating*, si riferisce all'attitudine dell'*accounting* a fornire le basi per la misurazione e la valutazione delle performance, individuali ed organizzative; il *subjectivising* considera le organizzazioni e gli individui quali soggetti a controllo da parte di altri, pur liberi di scegliere entro i limiti posti dalle norme e dagli standard finanziari. Ai fini della presente ricerca, il *mediating* appare il ruolo dell'*accounting* che meglio si adatta al *framework* di riferimento dello studio sull'accantonamento ai fondi rischi, come illustrato nel corso del paragrafo, in quanto coinvolge tutti gli attori del sistema, all'interno e all'esterno dell'azienda, e rappresenta uno strumento volto a risolvere problemi contrattuali.

taria Accentrata presso la regione, tra i SSR delle diverse regioni e il governo centrale, così come i rapporti con i decisori politici, i manager-dirigenti e i medici. Sono importanti il ruolo del territorio e le relazioni interistituzionali che vengono a crearsi tra Stato, Regioni e aziende; il bilancio consolidato delle regioni è, infatti, uno strumento di comunicazione tra lo Stato, le diverse Regioni e le AA.SS. Con il decreto legislativo 118 è intervenuto lo Stato; infatti, il governo centrale monitora trimestralmente attraverso i ministeri, il Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF) in particolare, l'equilibrio economico-finanziario delle regioni, soprattutto per gli adempimenti regionali richiesti dai piani di rientro.

In sintesi, l'*accounting* non è solo un modo di rappresentare numeri, ma influenza le organizzazioni; in particolare, la sanità è un mondo plurale, complesso, multilivello e bisogna trovare una sintesi, un equilibrio tra i diversi attori e, in questo, la contabilità può rendere più fluido il processo di mediazione.

Per inquadrare ulteriormente i fondi rischi nel *framework* della presente ricerca, si fa riferimento al fatto che gli accantonamenti ai fondi rischi rappresentano nelle aziende sanitarie un'area di indubbia discrezionalità, dove è appunto necessario creare un *mediating* tra il dato contabile e la funzione sociale del sistema contabile stesso (Miller e Power, 2013).

Per tale fattispecie contabile, infatti, è molto utile il ruolo sociale della contabilità, perché l'accantonamento è soggetto a stime, valutazioni, ipotesi, probabilità; il dato non è certo, né oggettivo. Il principio contabile n. 31 dell'Organismo Italiano di Contabilità, l'OIC 31, considera infatti i fondi rischi come passività potenziali e suggerisce di classificare un evento come probabile quando «il suo accadimento è ritenuto più verosimile piuttosto che il contrario, in base a motivi ed argomenti oggettivi e attendibili, ma non certi». Dopo aver determinato la probabilità dell'evento, se tale probabilità risulta maggiore del 50%, è necessario effettuare stime basate altresì su serie storiche, statistiche, pareri di consulenti esterni, al fine di determinare il valore dell'accantonamento e del fondo.

In sostanza, il bilancio d'esercizio non è mai “vero”, non esprime una verità assoluta, ma è “veritiero” in quanto include numerosi giudizi soggettivi e discrezionali, svolti al termine dell'esercizio, da parte dei valutatori e/o degli amministratori. I principi contabili, infatti, forniscono standard di comportamento e rappresentano una guida per tali processi valutativi. Si pensi ad esempio alla stima di valori la cui traduzione in flussi monetari avverrà solo in futuro (Quagli, 2017).

Ciò ha comportato anche una diversa valutazione dei fondi rischi da parte delle singole aziende sanitarie. La discrezionalità e/o flessibilità lasciata dal legislatore all'accantonamento ai fondi rischi, nell'ambito del processo di

armonizzazione, potrebbe essere motivata, quindi, proprio dal fatto che per l'accantonamento vengono effettuate stime, ipotesi e valutazioni che sono anche soggette ad essere periodicamente riesaminate, tenendo conto del prevedibile evolversi del contenzioso e del costante aggiornamento dei valori (Quagli, 2017). Risulta, dunque, necessario trovare un equilibrio nell'effettuare stime in base alla realtà, al risultato economico pregresso delle aziende sanitarie e, quindi, adoperare la funzione sociale dell'*accounting* per evitare o ridurre il ricorso a *politiche di bilancio* tipiche di tali fattispecie contabili.

4.3. Metodologia di ricerca

La metodologia di ricerca è di tipo qualitativo e si basa, innanzitutto, su un'analisi della letteratura economico-aziendale, volta a creare un quadro concettuale di riferimento; su un'analisi empirico-documentale dei dati di bilancio delle regioni del campione, anche con la costruzione di alcuni indicatori significativi; su interviste effettuate con alcuni attori dei sistemi sanitari regionali del campione; su un'indagine empirica basata sulla somministrazione di questionari via mail ai direttori generali della salute o sanità delle quattro regioni e/o ad alcuni dirigenti responsabili del bilancio o della gestione economico-finanziaria (GEF) delle aziende sanitarie (in particolare, in Campania e in Molise).

L'esame della letteratura economico-aziendale si è incentrata sull'armonizzazione contabile nel settore pubblico e nelle aziende sanitarie (Jannelli, 2014; Lazzini, 2015; Ianni et al., 2016). Si è approfondita la normativa più recente in tema di sistema contabile e di schemi di bilancio delle aziende sanitarie; inoltre, riguardo alla valutazione dei fondi rischi nel bilancio, sono stati analizzati i principi contabili civilistici e nazionali adottati dalle aziende sanitarie, con considerazioni critiche sul trattamento degli accantonamenti ai fondi rischi anche secondo i principi contabili internazionali. Il *background* teorico di riferimento richiama, infine, le considerazioni di Miller e Power (2013) e sottolinea il ruolo dell'*accounting* non solo come tecnica o tecnologia neutra, ma come *mediating* tra i diversi attori, arene ed istituzioni.

Per soddisfare gli obiettivi e le ipotesi di ricerca, è stato individuato un campione costituito da quattro regioni selezionate in base alle caratteristiche economico-finanziarie e al numero di abitanti di ogni regione¹¹. In relazione

¹¹ La composizione delle aziende sanitarie presenti nelle quattro regioni del campione è la seguente: la regione Campania è costituita da 17 AA.SS. e dalla GSA; la regione Molise da una Azienda Unica, l'ASREM, e dalla GSA; la regione Emilia Romagna fino al 2015 era costituita da 14 AA.SS. (Nel 2014, la USL Romagna è risultata dall'accorpamento delle USL di Cesena, Forlì, Ravenna e Rimini). Essa presenta attualmente 15 A.A.SS e la GSA (in

all'aspetto economico-finanziario si distinguono, infatti, due regioni in piano di rientro (Campania e Molise) e due non in piano di rientro (Emilia Romagna e Basilicata) utilizzate come regioni di confronto. In base al numero di abitanti, sono state individuate due regioni di grandi dimensioni (Campania ed Emilia Romagna) e due di piccole dimensioni (Molise e Basilicata), come rappresentato in figura 4.1.

Definito il campione, l'analisi è proseguita mediante un confronto tra i diversi sistemi sanitari regionali. I valori dei fondi rischi, nei bilanci consolidati dell'esercizio 2015 delle 21 regioni e province autonome, sono stati rapportati al Fondo Sanitario Regionale (FSR) per identificare l'impatto della fattispecie contabile sul finanziamento regionale. L'incidenza dei fondi rischi sul FSR è in media del 5,86% per le 21 regioni, come è emerso dalla tabella 4.1. Si può notare che alcune regioni in piano di rientro (Campania, Molise e Lazio) presentano un indicatore fondi rischi su FSR sopra la media, con valori molto elevati; diversamente, le altre si attestano intorno o sotto la media. Nelle regioni non in PdR i fondi rischi incidono mediamente tra il 4 e il 5%. Per le quattro regioni del campione, le percentuali sono le seguenti: in Campania il valore è di 11,71%, in Molise è del 9,53%, in Emilia Romagna è pari al 3,61%, mentre in Basilicata è del 3,55%. In sintesi, osservando la panoramica generale di tutte le regioni e province autonome italiane, emerge un quadro molto interessante e una certa disomogeneità con valori differenti tra le regioni.

Sono stati esaminati i bilanci di esercizio delle AA.SS. e delle GSA e i bilanci consolidati delle quattro regioni del campione nel triennio 2013-15, al fine di acquisire informazioni relative alla fattispecie contabile in esame e valutare la composizione dei fondi rischi e dell'accantonamento ai fondi rischi "per tipologia", oltre ad esaminare gli utilizzi degli accantonamenti e le informazioni presenti in nota integrativa.

I fondi rischi e l'accantonamento ai fondi rischi presentano, infatti, in bilancio una suddivisione per "tipologie" di contenzioso, identificata a livello nazionale. Si distinguono, in particolare: 1. fondi rischi per cause civili e oneri processuali; 2. fondi rischi per contenzioso con il personale dipendente; 3. fondi rischi connessi all'acquisto di prestazioni sanitarie da privato; 4. fondi rischi per copertura diretta dei rischi – autoassicurazione; 5. altri fondi rischi. Tale suddivisione ha permesso di illustrare la tipologia di fondi rischi maggiormente presente e rilevante nel bilancio delle singole aziende sanitarie, nel bilancio della GSA (ad eccezione della Basilicata, che ha optato per

particolare sono 8 AUSL, 4 AOU, 2 IRCCS e un istituto di riabilitazione. Più recentemente nel 2017, la provincia di Reggio Emilia ha creato un'azienda sanitaria unica, nata dalla fusione tra la ASL e l'AO IRCCS di Reggio Emilia). La regione Basilicata, infine, è costituita da quattro AA.SS. e non ha la GSA.

la scelta di non creare una GSA) e nei bilanci consolidati delle quattro regioni del campione. Altro dato interessante è quello che emerge dall'osservazione del diverso peso dei fondi rischi nel bilancio delle singole AA.SS. di una regione e del diverso peso dei fondi rischi nel bilancio della GSA rispetto al totale dei fondi rischi della regione. In altre parole, viene esaminato l'ammontare dei fondi rischi delle AA.SS. e della GSA.

Si è proceduto, quindi, all'analisi dei modelli SP (Stato Patrimoniale) di tutte le aziende sanitarie e delle GSA delle regioni del campione; in particolare, si è analizzato l'ammontare dei fondi rischi e la variazione degli stessi nel triennio 2013-15, anche rapportandolo ai valori di natura economica, ad esempio al valore della produzione.

Sono stati, inoltre, esaminati i modelli CE (Conto Economico) nel triennio in esame per osservare come evolve e si delinea l'accantonamento dell'anno, attraverso l'utilizzo del fondo e le eventuali riclassificazioni, fino a determinarne la consistenza finale.

Sono state, infine, esaminate le Note Integrative dei bilanci delle aziende sanitarie, della GSA e dei consolidati delle quattro regioni del campione per verificare i criteri di valutazione adottati per l'accantonamento ai fondi rischi e la movimentazione degli stessi accantonamenti, esposti appunto in nota integrativa. Tuttavia, si sottolinea che le informazioni ritraibili dalle note integrative sono strettamente quelle previste dalla modulistica standard. Non sono emerse ulteriori informazioni importanti che consentano di avere dati di dettaglio. L'analisi empirica è stata volta anche alla verifica delle modalità di realizzazione della stima degli accantonamenti nelle diverse aziende (cioè dei criteri civilistici e/o principi contabili nazionali adottati dalle AA.SS.).

Sono state effettuate alcune interviste agli attori dei SSR e somministrati questionari via mail ai dirigenti delle direzioni generali della salute e sanità delle quattro regioni e/o ad alcuni responsabili del bilancio o della gestione economico-finanziaria (GEF) delle aziende, tra cui membri dell'*Organismo Regionale per il governo e monitoraggio dello stato dei rischi* del SSR della Campania, istituito nel 2014, per la gestione e il controllo dei rischi.

4.4. I fondi rischi nel bilancio delle aziende sanitarie secondo il decreto legislativo 118/2011

Il D.lgs. 118/2011 sull'armonizzazione della contabilità pubblica, in attuazione della legge 42/2009, detta deroghe ai criteri civilistici di valutazione per diverse fattispecie contabili (ammortamento delle immobilizzazioni ma-

teriali e immateriali, costo delle rimanenze, etc.) e definisce, quindi, anche alcuni principi di valutazione specifici per il settore sanitario pubblico.

Riguardo alla valutazione dei fondi rischi nel bilancio delle aziende sanitarie, fattispecie contabile oggetto del presente lavoro, il D.lgs. 118 ha unicamente previsto (all'art. 29, lettera g) «lo stato dei rischi aziendali è valutato dalla regione, che verifica l'adeguatezza degli accantonamenti ai fondi rischi e oneri iscritti nei bilanci di esercizio degli enti. Il collegio sindacale dei suddetti enti attesta l'avvenuto rispetto degli adempimenti necessari per procedere all'iscrizione dei fondi rischi ed oneri ed al relativo utilizzo».

In sostanza, il decreto legislativo non definisce criteri di valutazione specifici per l'accantonamento ai fondi rischi, non detta deroghe ai criteri civilistici e sembrerebbe di conseguenza voler armonizzare tutte le altre fattispecie contabili, lasciando un margine di discrezionalità alla determinazione dei fondi rischi, unica voce di bilancio con riferimento alla quale si rimane flessibili, senza dettare regole né una casistica applicativa. L'accantonamento ai fondi rischi è dunque una fattispecie in cui potrebbe verificarsi un "uso opportunistico" da parte degli attori e il successivo rischio di ricorso a *politiche di bilancio* (Cantù, 2014).

In altre parole, il legislatore non ha limitato la discrezionalità ed autonomia delle aziende sanitarie, né ha escluso la possibilità di iscrivere i fondi in bilancio; ciò al fine di non impedire il rispetto della clausola generale della "rappresentazione veritiera e corretta". Il legislatore chiama quindi le regioni a valutare "l'adeguatezza" (flessibilità della regione) e il collegio sindacale, per le AA.SS., o il terzo certificatore, per la GSA, ad attestare il rispetto degli adempimenti per procedere all'iscrizione dei fondi e al relativo utilizzo.

È richiesto di specificare, in nota integrativa, secondo il codice civile, i criteri utilizzati per determinare l'entità dei fondi e gli estremi dei verbali dei collegi sindacali che ne approvano l'iscrizione e l'utilizzo, cioè le variazioni che tali fondi hanno subito nel corso dell'esercizio.

In generale, i fondi rischi accolgono gli accantonamenti per rischi probabili, il cui accadimento, inoltre, è incerto nell'ammontare e nel tempo (Puddu et al., 2011).

La normativa italiana in tema di fondi rischi, pur menzionando le passività potenziali, manca di una disciplina organica e specificamente dedicata agli elementi contabili in questione, anche in seguito alla riforma operata dal D.lgs. 139/2015. Secondo l'art. 2424 bis del codice civile, «gli accantonamenti per rischi ed oneri 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 soprav-

venienza». Sono condizionati da uno stato di incertezza legato al manifestarsi di eventi futuri.

L'OIC 31, invece, è lo standard di riferimento dell'Organismo Italiano di Contabilità e ha lo scopo di definire i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione dei fondi rischi, nonché le informazioni da presentare in nota integrativa; integra quindi i criteri civilistici di valutazione. L'OIC 31 è destinato alle aziende che redigono il bilancio d'esercizio in base alle disposizioni del codice civile. Secondo tale principio contabile, come si è detto, i fondi rischi rappresentano passività potenziali connesse a situazioni già esistenti alla data di bilancio, ma caratterizzate da uno stato di incertezza, il cui esito pendente dipende dal verificarsi o meno di uno o più eventi in futuro. L'OIC 31, a differenza del codice civile, distingue gli eventi futuri in base al grado di accadimento in eventi: remoti, possibili e probabili. Gli eventi *remoti* hanno scarsissime possibilità di verificarsi, solo in casi eccezionali; gli eventi *possibili* possono più o meno verificarsi, ma il loro grado di accadimento è inferiore al probabile. Gli eventi *probabili* sono quelli per i quali è più verosimile che possano verificarsi piuttosto che il contrario.

Pertanto, i valori di tali passività potenziali, se probabili (con una probabilità di verifica maggiore del 50%) e stimabili, sono soggetti a valutazione determinando l'insorgere del fondo e dell'accantonamento in bilancio. Di conseguenza, viene effettuata la miglior stima fattibile tra limiti massimi e minimi, in un campo di variabilità di valori soggettivi ad opera della discrezionalità tecnica dei redattori di bilancio. La stima del fondo richiede ovviamente conoscenze statistiche per operazioni similari, serie storiche, specifiche conoscenze della situazione di rischio in essere, pareri di consulenti esterni. Inoltre, è insito nel concetto stesso di fondo un costante aggiornamento dei valori (Quagli, 2017).

Altri principi contabili, che non vengono adottati dalle aziende sanitarie pubbliche italiane, ma che comunque riguardano il trattamento contabile dei fondi rischi sono lo IAS 37 e l'IPSAS 19.

Lo IAS 37 (*provisions and contingencies*) (Alexander et al., 2006), specificamente dedicato alle passività potenziali e agli accantonamenti, ha la finalità di assicurare che agli accantonamenti e alle passività potenziali siano applicati appropriati criteri di rilevazione e valutazione e sia fornita nelle note un'informativa tale da consentire agli utilizzatori di comprendere la natura, la tempistica e l'ammontare.

Inoltre, per far sì che il fondo sorga, secondo lo IAS 37 è necessaria un'obbligazione assunta che coinvolga terze persone; non è sufficiente un'intenzione del management. In altre parole, i fondi sono iscritti solo se derivanti da obbligazioni verso terzi, quindi riconosciuti dalla legge. L'applicazione

cazione del principio contabile internazionale ha comportato quindi per le aziende italiane che adottano gli IFRS l'eliminazione di molti fondi tendenzialmente arbitrari (Quagli, 2017). Lo IAS 37, inoltre, non ammette eccessi di prudenza. La stima del rischio deve avvenire in base alle sue probabilità di manifestazione, senza sopravvalutare le perdite potenziali.

La normativa italiana sembra per certi aspetti convergere verso le regole dello IAS 37, pur apparendo più generale. In sintesi, quindi, lo IAS iscrive una *provision* solo se ci si trova in presenza di una obbligazione derivante da comportamenti o eventi passati, ed è probabile che da questa obbligazione derivino future uscite di risorse che possano essere stimate con attendibilità (Fleurke e Hulst, 2006; Eldosouky et al., 2014).

Infine, l'IPSAS 19 non presenta differenze sostanziali rispetto allo IAS 37, eccetto per l'ambito di applicazione, che è rappresentato dai sistemi contabili di Stato e di enti, aziende territoriali e locali, ad esclusione delle imprese a controllo pubblico, alle quali si applicano i principi contabili IAS.

4.5. Considerazioni critiche sul trattamento dei fondi rischi secondo i principi contabili

Sia la disciplina contabile nazionale, sia gli standard internazionali, fondano la rilevazione di accantonamenti e passività potenziali su un principio che non sembra del tutto privo di ambiguità nella sua interpretazione. In particolare, uno degli aspetti maggiormente approfonditi in letteratura riguarda proprio le differenze che possono scaturire nell'interpretazione del principio di probabilità intrinseco nel processo di valutazione e rilevazione degli eventi futuri.

Diversi studiosi hanno esaminato il tema della probabilità di accadimento dell'evento rispetto a diversi punti di analisi. Harrison e Tomassini (1989), conducendo uno studio basato sullo SFAS 5¹², dimostrano che esiste una grande discrepanza nell'assegnazione del grado di avveramento dell'evento futuro, che deriva anche dalla tipologia di obbligazione contabile legata allo stesso evento. Amer et al. (1995) dimostrano come l'attribuzione di una specifica probabilità di accadimento a un evento futuro dipenda dalle informazioni di base a disposizione di ciascun soggetto e, a parere di chi scrive, anche di serie storiche, statistiche e di come essa possa essere facilmente influenzabile da fattori esogeni e di contesto. Nelson e Kinney (1997) presen-

¹² Lo SFAS 5 è il principio contabile statunitense dedicato agli accantonamenti e alle passività potenziali (*Statement of Financial and Accounting Standards n. 5: accounting for contingencies*).

tano un esperimento che esamina l'influenza dell'incertezza sulla probabilità che si verifichi una perdita futura, nei giudizi degli *auditor* e degli utilizzatori del bilancio.

La letteratura in materia, quindi, conferma che le regole contabili relative alla rilevazione degli accantonamenti e delle passività potenziali incorporano un grado di ambiguità che influenza le valutazioni proposte dai redattori e dagli utilizzatori del bilancio.

Altri importanti aspetti sono sintetizzati da Dicu e Mardiros (2015). In particolare, il loro studio fa riferimento alla possibilità che gli *stakeholder* percepiscano la rilevazione di una possibile/probabile perdita futura come un segno di debolezza dell'impresa, che tenderebbe quindi ad evitare o ridurre al minimo la rilevazione di tali poste contabili. Non è inoltre così frequente iscrivere fondi rischi per contenzioso, perché ciò danneggerebbe l'immagine aziendale; il lettore di bilancio potrebbe ritenere, infatti, che la contabilizzazione di tali fondi rischi per contenzioso equivalga ad una implicita ammissione di responsabilità dell'azienda (Quagli, 2017).

Un'ulteriore problematica, concernente l'ambiguità e la conseguente variabilità nelle interpretazioni delle regole contabili legate agli accantonamenti ed alle passività potenziali, si incardina nella questione relativa alla comparabilità dei bilanci che, secondo Dicu e Mardiros (2015), non potrebbe essere in alcun modo assicurata con siffatti principi contabili impregnati di grande soggettività, come evidenziato nel precedente paragrafo. Proprio in relazione a quest'ultima questione, un ulteriore aspetto che ne deriva è l'enorme rischio di manipolazione contabile, che risulterebbe difficilmente rilevabile e contestabile in assenza di un parametro che si avvicini all'oggettività, piuttosto che alla libera interpretazione soggettiva.

La valutazione dei fondi rischi è legata quindi all'interpretazione di chi effettua la valutazione, come previsto dai principi contabili nazionali ed internazionali che disciplinano la rilevazione ed iscrizione in bilancio degli accantonamenti e delle passività potenziali.

4.6. Brevi note sul rischio nelle aziende sanitarie

Il rischio è una condizione di vita e di esistenza di tutte le aziende; per tale motivo le aziende sanitarie devono dotarsi di strumenti per contrastare il rischio e gli eventi avversi, in modo da riuscire a raggiungere con maggiore efficacia i propri obiettivi ed evitare disfunzioni e crisi aziendali (Paolone, 2000; Salvatore, 2012).

Il rischio può essere descritto come la potenzialità di un evento sfavorevole ovvero una variazione negativa rispetto ad una situazione prevista e risulta essere direttamente proporzionale alla complessità dell'azienda oggetto di analisi (D.M. 5 marzo 2003, Ministero della Salute). Inoltre, rispetto alla complessità aziendale, appunto, è ovvio che la tipologia dei rischi aumenta di numero e pertanto ogni azienda dovrà ben valutare le stesse tipologie per potersi al meglio cautelare da ognuno dei rischi possibili nello svolgimento delle proprie attività.

Negli anni sono state sviluppate una serie di logiche e metodologie volte a ridurre al minimo il rischio presente nella gestione di aziende private e pubbliche. Il *risk management* è infatti un processo attraverso il quale si stima il rischio in azienda e si sviluppano strategie volte alla gestione dello stesso (Messano et al., 2014; Cavadini e Lucietto, 2014). Il *risk management* è, quindi, una attività sistemica di gestione del rischio che tende a salvaguardare il patrimonio dell'azienda contro perdite che possono colpirla durante l'esercizio della propria attività mediante strumenti di prevenzione, di monitoraggio e di assicurazione (Albergo, 2014; Hazan e Zorzit, 2012).

La gestione del rischio è derivata da uno sviluppo e da un'applicazione tipica delle aziende private; tuttavia in seguito all'aziendalizzazione del settore sanitario (Salvatore, 2000) si è determinata un'espansione di tale logica gestionale (Messano et al., 2014). In particolare, l'evoluzione della ricerca scientifica e delle tecnologie in ambito sanitario ha determinato un aumento di due variabili: risultati positivi nella cura delle patologie, ma anche contemporaneamente rischio di danni a carico del paziente. Quindi, si è evidenziato un crescente bisogno di analisi dettagliata dei possibili rischi.

Nelle entità sanitarie pubbliche, i problemi di contenzioso sono numerosi, di diversa tipologia e di difficile quantificazione; è perciò necessario un sistema di monitoraggio e di analisi dei rischi attraverso una mappatura, un'identificazione delle aree critiche delle tipologie di rischio e una gestione delle stesse attraverso un processo organizzativo-gestionale, di quantificazione e di prevenzione.

Tale processo usualmente si occupa di aree propriamente aziendali, ma nel caso specifico delle entità sanitarie pubbliche le aree principali sono le seguenti:

- *Rischio clinico*: rischio di danni al paziente, collegati al percorso diagnostico-terapeutico ed assistenziale (Fusco et al., 2016);
- *Rischio per il lavoratore* (personale medico, personale sanitario e non): relativo alla tipologia di attività svolta all'interno della struttura sanitaria;

- *Rischio ambientale*: ambiente fisico e impiantistico nella struttura sanitaria;
- *Rischio economico-finanziario*: collegato non solo alle possibili conseguenze sulla struttura sanitaria di incidenti di varia natura (Perrella e Leggeri, 2007), ma anche a possibili problemi nella conduzione gestionale ed economica dell'azienda (bilancio, gare d'appalto e loro procedure amministrative, gestione del personale, etc.) (Bizzarri et al., 2013).

Il rischio associato alla gestione della cura del paziente può essere sicuramente ridotto mediante un'analisi scrupolosa delle varie tappe e procedure da utilizzare e da seguire, secondo le linee guida nazionali ed internazionali, e un'analisi del sistema procedurale e di salvaguardia delle *best practice*. Questo permette di limitare il verificarsi di errori, anche se ovviamente non è possibile arginare del tutto il verificarsi di eventi sfavorevoli relativi a variazioni negative. L'impossibilità di eliminazione totale dell'errore rende focale il ruolo del *clinical risk management*, cruciale nel consentire alle aziende sanitarie e ospedaliere di migliorare la sicurezza nei confronti dei pazienti (Messano et al., 2014).

Nelle aziende sanitarie, il rischio clinico comporta elevati costi in quanto è individuato nella probabilità che un paziente sia vittima di un evento avverso. Quindi, considerando che nel sistema sanitario il focus è rappresentato proprio dalla cura del paziente, ne deriva che tale rischio va a inglobare la maggior parte delle attività svolte.

L'attenzione crescente nei confronti del *clinical risk management* è dovuta non solo a questioni di carattere etico, volte alla sicurezza del paziente e al successo delle cure, ma anche ad un importante focus sull'analisi economica in quanto il potenziale errore potrebbe produrre conseguenze negative anche in termini economico-finanziari legati al contenzioso con il personale medico e parasanitario dell'azienda che è compartecipe dell'errore. Inoltre, il verificarsi di numerosi eventi negativi comporta riflessi non solo economici, ma anche sociali, nell'immagine resa dalla struttura sanitaria agli *stakeholder*, in particolare ai pazienti.

Attualmente, il rischio clinico si pone quindi come tema di grande rilevanza ed interessa vari settori nell'ambito della salute con un forte impatto sociale. Pertanto, è essenziale conoscere e analizzare questo aspetto dell'assistenza sanitaria, che si colloca in quello più generale della valutazione della qualità delle prestazioni sanitarie (Messano et al., 2014).

4.7. Analisi dei dati di bilancio e dei questionari

L'analisi svolta nel presente lavoro è di tipo qualitativo ed è volta a verificare, nel campione individuato, come le AA.SS. e le regioni, eventualmente anche attraverso la GSA, determinino i fondi rischi e il relativo accantonamento, che rappresentano un'area di grande discrezionalità e/o flessibilità nel bilancio.

Come si è detto in precedenza, nell'introduzione e nella descrizione della metodologia, l'entità dei fondi rischi nei bilanci delle AA.SS. e, quindi, nei bilanci consolidati dei SSR, assume, in taluni contesti, un importante rilievo sia in termini assoluti, che in termini relativi. A ciò si aggiunge che l'art. 29 del D.lgs. 118/2011 prevede che le regioni valutino lo stato dei rischi aziendali e verifichino l'adeguatezza degli accantonamenti e che, al momento, non esistono casistiche applicative né specifiche linee guida nazionali volte ad indirizzare operativamente il comportamento delle regioni.

Ne consegue che, al fine di sviluppare la ricerca e verificare le ipotesi poste alla base della stessa, si è ritenuto opportuno ricorrere: all'analisi dei dati di bilancio sia delle singole AA.SS., sia della GSA, dove presente, sia dei consolidati regionali; ad interviste ad alcuni attori chiave dei SSR; nonché a questionari strutturati, somministrati via mail agli operatori qualificati dei SSR oggetto del campione.

Tutto ciò allo scopo di individuare spunti metodologici e indicatori maggiormente segnaletici che possano guidare l'azione dei soggetti regionali deputati ad esprimere un giudizio di "congruità" ed individuare *policy* cui le AA.SS. debbano attenersi.

4.7.1. Analisi dei dati di bilancio

L'analisi dei dati di bilancio delle singole aziende sanitarie, della GSA ove presente, e dei consolidati delle quattro regioni del campione è stata effettuata nell'arco temporale 2013-15.

I principali dati rilevati sono mostrati nelle tabelle in allegato ¹³, con il calcolo di alcuni indicatori che evidenziano le peculiarità delle singole regioni del campione.

¹³ In allegato 1 sono espone tre tipologie differenti di tabelle per le singole regioni del campione. Le tabelle 4.3, 4.4, 4.5 e 4.6 mostrano l'incidenza dei fondi rischi sul valore della produzione nel triennio considerato. Le tabelle 4.7, 4.8, 4.9 e 4.10 mostrano la suddivisione dei fondi rischi in sottocategorie ed evidenziano anche il peso relativo dei fondi rischi delle AA.SS. e della GSA, nell'esercizio 2015. Le tabelle 4.11, 4.12, 4.13 e 4.14 evidenziano la movimentazione dei fondi rischi nel triennio considerato.

L'analisi ha innanzitutto evidenziato il peso dei fondi rischi delle singole AA.SS. e della GSA. Inoltre, interessante è stata l'analisi della segmentazione dei fondi rischi per tipologia di contenzioso, sempre nelle singole aziende sanitarie, nella GSA e nel bilancio consolidato delle regioni.

Gli indicatori costruiti ai fini di soddisfare gli obiettivi e le ipotesi di ricerca possono rappresentare indicazioni di massima su come l'ente regione può agire per esprimere il "giudizio di congruità" imposto dal decreto legislativo 118/2011.

Il primo indicatore (tabelle 4.3-4.6) evidenzia *l'incidenza dei fondi rischi sul valore della produzione* nelle quattro regioni del campione, nel triennio 2013-15, per le singole aziende sanitarie, per la GSA e per il bilancio consolidato.

Calcolato a livello consolidato, l'indicatore esprime sostanzialmente lo stesso concetto dell'indicatore di cui si è discusso nell'introduzione e nella descrizione della metodologia che mette, invece, a confronto i fondi rischi con il FSR, solo nell'esercizio 2015. Tale indicatore (fondi rischi su FSR) ha evidenziato un rapporto molto elevato nelle due regioni in piano di rientro: Campania e Molise. Analogamente, anche l'incidenza dei fondi rischi sul valore della produzione presenta livelli più elevati nelle due regioni in PdR.

È interessante osservare la maggiore o minore omogeneità dell'indicatore a livello di singola azienda nello specifico contesto regionale. Più precisamente, laddove le AA.SS. presentino un sostanziale allineamento rispetto al dato calcolato sul consolidato regionale, l'indice è probabilmente espressione del livello di rischiosità media del sistema sanitario regionale. Se, invece, ci sono evidenti differenziazioni tra le AA.SS. in uno specifico contesto regionale, tali differenziazioni andrebbero analizzate e dettagliatamente motivate. Del resto, ci si potrebbe trovare di fronte a situazioni aziendali molto diverse tra loro, pur nell'ambito della stessa regione, sia per gestioni operative differenti (un ospedale e una ASL, una piccola azienda o una grande azienda, una azienda di provincia e una azienda metropolitana), sia per livelli di contenzioso storicamente disomogenei. Laddove, invece, tale disomogeneità operativa non dovesse essere così marcatamente ravvisata, indici così divergenti tra loro non potrebbero che rappresentare un elemento segnaletico forte del ricorso a *politiche di bilancio*. A questo punto, risulta opportuno che il regolatore regionale, nell'attestare lo stato dei rischi e il giudizio di congruità, intervenga per rendere più omogenea tale posta di bilancio.

Nel caso di specie, osservando il campione delle quattro regioni selezionate, si nota chiaramente tra le regioni in PdR che la Campania mostra al proprio interno spazi di disomogeneità molto pronunciati. Al contrario, Emilia Romagna e Basilicata fanno registrare, seppur nell'ambito di differenze

fisiologiche, una certa omogeneità dell'indicatore in questione. In Molise non è possibile rilevare alcuna differenza in quanto è presente una sola azienda sanitaria.

Un secondo indicatore riguarda *la suddivisione dei fondi rischi nelle sottocategorie previste dalla normativa contabile*: 1. fondi rischi per cause civili e oneri processuali; 2. fondi rischi per contenzioso con il personale dipendente; 3. fondi rischi connessi all'acquisto di prestazioni sanitarie da privato; 4. fondi rischi per copertura diretta dei rischi – autoassicurazione; 5. altri fondi rischi. Tale suddivisione è analizzata nelle tabelle 4.7-4.10, sia in termini assoluti che percentuali, con riferimento alle AA.SS., alla GSA e al consolidato nell'esercizio 2015.

L'indicatore, a livello consolidato, consente di comprendere nelle varie regioni l'incidenza di ciascuna sottocategoria di fondi rischi, ivi compresa la categoria residuale “altri fondi rischi”. Quest'ultima, se manifesta una percentuale molto elevata, per esempio superiore al 50%, come nel consolidato della regione Campania al 31.12.2015, denota una scarsa accuratezza nel dettagliare l'origine del rischio nei confronti del quale ci si protegge e lascerebbe intendere l'esistenza di spazi di scarso presidio e, quindi, di *politiche di bilancio*. Ciò è confermato dalle interviste effettuate in regione Campania. Anche in Emilia Romagna l'incidenza in percentuale degli “altri fondi rischi” nel consolidato segna la percentuale maggiore (39%) rispetto alle altre sottocategorie, sempre al 31.12.2015, seppur inferiore alla percentuale del 50%. Molto chiara appare, invece, la situazione della regione Molise che espone a livello consolidato, al 31.12.2015, il 73% dei fondi rischi nella sottocategoria relativa all'acquisto di prestazioni sanitarie da privato. In ultimo, per quanto concerne la regione Basilicata, che non ha optato per la costituzione della GSA, la categoria di fondi rischi che incide maggiormente sul totale nel bilancio consolidato è quella relativa all'autoassicurazione (pari al 47%).

Sempre in tema di incidenza percentuale, è molto interessante commentare la ripartizione dei fondi rischi tra il totale delle AA.SS. e la GSA – laddove presente – rispetto al dato complessivo del consolidato nell'esercizio 2015.

Nella regione Campania i fondi rischi della GSA risultano essere pari al 39% del totale fondi rischi del consolidato. Tali fondi rischi della GSA sono quasi per intero (90%) imputati alla voce residuale “altri fondi rischi”; ciò a dimostrazione della natura prevalentemente integrativa dell'accantonamento operato dalla regione nel bilancio della GSA, come è emerso anche dalle risposte ai questionari.

Nella regione Molise, invece, i fondi rischi della GSA assumono un peso pari al 72% del totale fondi rischi del consolidato e sono quasi integralmente

destinati a coprire i rischi connessi all'acquisto di prestazioni da privato (94%); il che accade perché in questa regione il rapporto con gli erogatori privati delle prestazioni sanitarie è direttamente in capo alla GSA. Di converso, i fondi rischi iscritti nel bilancio dell'unica azienda sanitaria, l'ASREM, il cui peso è del 28% sul totale consolidato, sono prevalentemente destinati alla copertura del contenzioso con il personale dipendente (49%).

In Emilia Romagna, l'incidenza percentuale dei fondi rischi nel bilancio della GSA, rispetto alla medesima voce nel bilancio consolidato, risulta pari al 17%, prevalentemente destinato all'autoassicurazione (68%). Laddove, invece, i fondi rischi iscritti nei bilanci delle AA.SS., pari all'83% del dato consolidato, sono per lo più imputati alla voce residuale "altri fondi rischi" (41%). Tale percentuale, seppur inferiore al 50%, denota qualche profilo di criticità.

Non è possibile, infine, calcolare un indicatore di questo genere per la regione Basilicata, essendo questa sprovvista della GSA, come si è detto più volte.

Interessante, inoltre, è l'analisi della *movimentazione dei fondi rischi* nelle quattro regioni del campione. Le tabelle 4.11-4.14 mostrano, per il triennio considerato, la movimentazione dei fondi rischi rispetto alla consistenza iniziale, evidenziando per ciascun anno gli accantonamenti, gli utilizzi, le riclassifiche e la consistenza finale.

Occorre premettere che, per poter trarre indicazioni definitivamente significative, l'analisi longitudinale della movimentazione dei fondi rischi dovrebbe essere estesa ad un arco temporale di almeno 7-10 anni, perché tale è il periodo nel quale mediamente giungono a definizione la maggior parte dei contenziosi. Come è noto, però, il D.lgs. 118/2011 ha trovato la sua prima applicazione a decorrere dall'esercizio 2012, motivo per cui le considerazioni qui di seguito esposte devono intendersi come primissime analisi, che in qualche modo nella presente ricerca avvalorano ulteriormente le ipotesi, come è altresì emerso dalle risposte ai questionari somministrati.

In linea generale, se dalla movimentazione annua dei fondi rischi dovessero prevalere quasi esclusivamente o solo accantonamenti ovvero solo utilizzi, ne deriverebbe un'ipotesi di ricorso sistematico a *politiche di bilancio*, da verificare attraverso indagini più puntuali.

Dall'analisi empirica condotta sul campione delle quattro regioni, per l'arco temporale 2013-15, non emergono evidenze particolarmente critiche. Infatti, nella regione Campania, a livello consolidato, non emerge una netta prevalenza o degli accantonamenti o degli utilizzi. Ciò che invece emerge chiaramente è l'elevata entità della movimentazione annua, pur rispetto ad una consistenza iniziale dei fondi rischi molto ingente. A livello consolidato gli accantonamenti e gli utilizzi oscillano tra i 250 e i 400 milioni di euro l'anno.

Stesse considerazioni valgono per la regione Molise, con l'evidenza che nel solo anno 2015 gli utilizzi risultano pari a quasi tre volte gli accantonamenti, il che trova giustificazione nella conclusione di talune transazioni con i privati accreditati.

Per quanto riguarda, invece, la regione Emilia Romagna, si osserva un'elevata movimentazione annua in termini percentuali dei fondi rischi, con una sistematica prevalenza degli accantonamenti annui rispetto agli utilizzi, il che potrebbe indurre a pensare che in questa regione si sia approfittato della capienza del FSR per rafforzare patrimonialmente il SSR. Stesse e identiche considerazioni valgono per la Regione Basilicata.

4.7.2. *Analisi dei questionari e delle interviste*

I questionari sono stati somministrati via mail e compilati dagli attori dei SSR nell'ultimo periodo del 2017 e all'inizio del 2018. I soggetti coinvolti sono stati i direttori generali della salute o sanità delle quattro regioni e/o alcuni dirigenti responsabili della gestione economico-finanziaria (GEF) delle aziende sanitarie (in Campania e in Molise). Sono state effettuate altresì interviste con alcuni attori delle regioni in PdR del campione considerato, che hanno permesso di approfondire le osservazioni del fenomeno in esame.

I questionari sono stati strutturati al fine di interrogare gli attori chiave sulle seguenti tematiche ritenute fondamentali: (i) interpretazione del concetto di "adeguatezza degli accantonamenti" ai fondi rischi; (ii) ruolo svolto al riguardo dai collegi sindacali e dal terzo certificatore della GSA; (iii) eventuali strumenti mediante cui poter ridurre gli "spazi di discrezionalità" (*mediating*) delle aziende nella contabilizzazione degli accantonamenti; (iv) esistenza o meno di accantonamenti ai fondi rischi nel bilancio della GSA (laddove presente) e principali motivi che hanno generato questa posta contabile; (v) eventuale correlazione tra l'entità dell'accantonamento annuale e l'ammontare del Fondo Sanitario Regionale (FSR) e del conseguente risultato economico atteso.

Tra gli elementi salienti emersi dai questionari e dalle interviste si sottolinea che, in regione Campania, nel 2014, è stato istituito l'*Organismo regionale per il governo e monitoraggio dello stato dei rischi del S.S.R.*, il quale è finalizzato a monitorare il contenzioso. Tale organismo analizza le classi di rischio, andando ad individuare delle sotto-aree per singola categoria di

contenzioso. È stata attivata anche una piattaforma informatica regionale¹⁴ per censire tutti i contenziosi attivi e agevolare gli uffici legali e i servizi economico-finanziari delle singole AA.SS. nelle valutazioni dello stato dei rischi di rispettiva competenza. Tale elemento interessante è emerso altresì dalle interviste effettuate.

In regione Molise, nell'ambito delle note circolari predisposte dalla direzione generale per la salute vengono fornite, di volta in volta, indicazioni operative relative alla valutazione degli accantonamenti e dei fondi rischi. Anche questa informazione è emersa dalle interviste.

In regione Emilia Romagna sono state emanate linee guida regionali anche sui fondi rischi. Nello specifico, si prevede che le singole aziende sanitarie, nel rispetto della normativa nazionale, dei principi contabili e delle linee guida regionali, procederanno in aderenza a tali linee guida all'individuazione delle aree di rischio, determinando conseguentemente l'entità dei fondi rischi da iscrivere in bilancio. Viene ulteriormente previsto che la regione Emilia Romagna, ai fini della valutazione di "adeguatezza degli accantonamenti" ai fondi rischi, esaminerà le motivazioni aziendali riportate nella nota integrativa e nella relazione sulla gestione, con la specifica attestazione del collegio sindacale.

Il coinvolgimento del collegio sindacale e del terzo certificatore della GSA sul giudizio di congruità nella valutazione degli accantonamenti è confermato anche dalle altre tre regioni intervistate.

Nella regione Basilicata è stata definita, con una nota circolare, la metodologia da seguire per la valutazione dello stato dei rischi aziendali connessi al regime di "autoassicurazione". Mediante la DGR n. 983/2012, la regione ha istituito il dipartimento interaziendale per la gestione del rischio clinico. Per quanto riguarda il rischio civile, invece, le AA.SS. all'inizio provvedevano autonomamente alla gestione del rischio per responsabilità civile, salva la possibilità di individuare forme assicurative per specifiche categorie di rischio. Successivamente, in seguito a criticità riscontrate, la regione ha predisposto e condiviso con i rappresentanti aziendali del SSR un'ulteriore nota circolare al fine di assicurare un'omogenea e corretta contabilizzazione degli accantonamenti per rischi nei bilanci aziendali. Tale nota contiene, in dettaglio, le istruzioni e le procedure da utilizzare per il monitoraggio dello stato dei rischi aziendali. In merito alla valutazione "dell'adeguatezza degli accan-

¹⁴ La piattaforma informatica ha visto la sua prima applicazione nel corso del 2015 e successivamente sono state inserite le informazioni pregresse. Di conseguenza, nell'arco temporale dell'analisi empirica di cui al presente lavoro (anni 2013-15), la piattaforma non era ancora stata resa operativa o meglio nel 2015 non era ancora possibile vederne gli effetti sul bilancio 2015, considerato oggetto di analisi della presente ricerca.

tonamenti” si fa presente che la regione ha provveduto, in applicazione alle disposizioni contrattuali inerenti il servizio di revisione contabile dei bilanci delle aziende del SSR, ad affidare anche tale verifica alla società di revisione incaricata.

Nell’individuazione di strumenti volti a ridurre gli “spazi di discrezionalità” (*mediating*) nell’iscrizione e nella determinazione della voce contabile dei fondi rischi, la regione Campania segnala di essersi molto impegnata negli ultimi anni nello sviluppo della già citata piattaforma informatica centralizzata, la quale fungerà da supporto all’operato degli uffici coinvolti (il Servizio Legale aziendale, il Servizio Economico-Finanziario aziendale, l’Avvocatura Regionale e la Direzione Generale per la Tutela della Salute) e contribuirà alla corretta definizione dei livelli di rischio e all’accurata stima della tempistica di definizione dello stesso.

Per quanto riguarda la regione Molise, si segnala un rinvio alle procedure previste dal Percorso Attuativo di Certificabilità (PAC), nell’ambito del quale è prevista una specifica azione di intervento rivolta alla gestione del contenzioso.

Sullo stesso punto la regione Emilia Romagna fa riferimento alle linee guida regionali e al principio contabile nazionale OIC 31, per la riduzione degli ambiti di discrezionalità da parte delle singole aziende sanitarie.

Per quanto riguarda la Basilicata, si richiamano le informazioni già fornite sulla valutazione dell’adeguatezza degli accantonamenti.

In ogni caso, le quattro regioni del campione esprimono concordemente l’auspicio che vengano emanate apposite linee guida nazionali e/o casistica applicativa in materia, come emerso in particolare dalle interviste effettuate alle regioni in PdR.

Rispetto alla presenza o meno di accantonamenti ai fondi rischi nel bilancio della GSA (laddove esistente, in Basilicata non è presente), si segnala che, nella regione Campania, i fondi rischi iscritti nel bilancio della GSA presentano un importo molto significativo, una buona parte del quale è destinato ad integrare i fondi rischi iscritti nei bilanci delle singole AA.SS., in taluni casi ritenuti potenzialmente incapienti rispetto all’effettivo andamento dei rischi aziendali.

In regione Molise, i fondi rischi iscritti nel bilancio della GSA coprono esclusivamente i rischi connessi alla gestione dei contratti con gli erogatori privati di prestazioni sanitarie, contratti che in questa regione fanno direttamente capo alla stessa GSA.

Nella regione Emilia Romagna, gli accantonamenti ai fondi rischi nel bilancio della GSA sono effettuati in seguito alla scelta di provvedere alla gestione diretta dei sinistri (in autoassicurazione) senza la partecipazione di

compagnie assicurative, in adesione al “Programma regionale per la prevenzione degli eventi avversi e la gestione diretta dei sinistri derivanti da responsabilità civile nelle aziende sanitarie”, approvato con delibera di giunta regionale nel 2014. A riguardo, è stato individuato dalla regione un valore soglia dei sinistri di 250.000 euro: al di sotto di tale valore, gli enti del SSR provvedono a corrispondere i risarcimenti dovuti direttamente e per intero con risorse del proprio bilancio; al di sopra di tale soglia, gli stessi enti provvedono alla liquidazione dei risarcimenti attingendo, per la quota eccedente la “franchigia” prima citata (250.000 euro), al fondo regionale istituito ad hoc nel bilancio della GSA (l’altra parte viene pagata dall’azienda sanitaria interessata).

Come già esposto per la regione Campania, anche per la regione Emilia Romagna eventuali ulteriori accantonamenti ai fondi rischi nel bilancio della GSA vengono effettuati quali poste integrative rispetto a quelle contabilizzate dalle singole aziende sanitarie.

Uno dei temi di maggiore interesse emerso dall’analisi dei questionari attiene all’eventuale correlazione tra l’entità dell’accantonamento annuale e l’ammontare del FSR e del conseguente risultato economico atteso, come è emerso anche dalle interviste.

Per quanto riguarda la regione Campania viene sottolineato che la stima dell’accantonamento e dei fondi rischi è sempre soggetta a margini di discrezionalità, per cui il valore può risultare condizionato da entrambi i fattori: l’entità del fondo sanitario regionale e il risultato economico atteso.

Anche per quanto concerne la regione Molise si conferma che l’entità degli accantonamenti ai fondi rischi può essere condizionata dal risultato economico atteso.

Seppur in modo diverso, anche per l’Emilia Romagna viene evidenziata l’esistenza di una correlazione tra la valutazione del rischio a fine esercizio e l’entità delle risorse annualmente disponibili.

Sul punto si distingue la regione Basilicata che, pur riconoscendo l’esistenza di una potenziale correlazione tra l’accantonamento ai fondi rischi e il FSR o il risultato economico atteso, ritiene di aver limitato tale eventualità grazie a specifiche procedure regionali adottate per la valutazione di “adeguatezza degli accantonamenti” operati (come descritto precedentemente).

Infine, tutte le regioni concordano sull’importanza di avvalersi di un sistema informativo avanzato e centralizzato per il monitoraggio del contenzioso e, quindi, per la valutazione dello stato dei rischi aziendali. In particolare, come esposto precedentemente, nella regione Campania, dal 2015, ha visto la sua prima applicazione una piattaforma informatica sulla quale sono stati caricati i singoli procedimenti giudiziari in corso e sulla base dei quali verrà effettuata la valutazione del rischio di soccombenza e la conseguente

determinazione dell'accantonamento ai fondi rischi da iscrivere in bilancio. Nell'arco temporale 2013-15, oggetto di analisi della presente indagine empirica, tale piattaforma non aveva ancora consentito di vederne gli effetti sul bilancio 2015. Solo ad oggi sono state inserite le informazioni pregresse ed è possibile valutarne i reali benefici.

La regione Emilia Romagna ha sviluppato fin dal 2003 un sistema informativo avanzato con lo scopo di garantire l'analisi e la rendicontazione dei processi per la gestione del contenzioso legale. Mediante questo sistema informativo vengono, infatti, elaborati periodici report che sono oggetto di confronto con le aziende sanitarie.

Nella regione Basilicata è stato istituito il Comitato Interaziendale Valutazione Sinistri (CIVS) che, con apposita procedura informatica, ha il compito di monitorare la situazione della gestione dei sinistri a livello unico regionale.

Si distingue, al riguardo, la regione Molise che, pur auspicando l'introduzione di una piattaforma informatica *ad hoc*, dichiara di non esserne ancora dotata.

4.8. Discussione dei risultati della ricerca e implicazioni operative

La ricerca effettuata nel presente lavoro è stata condotta con l'obiettivo di studiare come le aziende sanitarie e le regioni valutino i fondi rischi e il relativo accantonamento in bilancio, come venga effettuata l'iscrizione in bilancio dei fondi rischi in seguito al decreto legislativo sull'armonizzazione della contabilità pubblica, come vengano applicati i criteri di valutazione e se le AA.SS. e le regioni seguano i criteri civilistici e/o i principi contabili nazionali dell'Organismo Italiano di Contabilità (OIC).

Le motivazioni che hanno portato ad indagare la posta contabile dei fondi rischi nel bilancio delle aziende sanitarie, alla luce delle modifiche apportate dal decreto legislativo sull'armonizzazione contabile, hanno fatto emergere due ipotesi di ricerca: (i) la mancanza di regole specifiche e rigorose di armonizzazione per gli accantonamenti ai fondi rischi potrebbe consentire alle aziende sanitarie e alle regioni di effettuare *politiche di bilancio*, a livello aziendale e regionale (*ipotesi 1*); (ii) l'elevata incidenza dei fondi rischi, in assoluto, e in rapporto al Fondo Sanitario Regionale (FSR), è un segnale di scarso presidio dei processi gestionali critici o di scarsa capacità di governo delle aziende e scarsa qualità del sistema contabile e di bilancio (*ipotesi 2*).

I risultati dello studio, ottenuti in seguito ad una analisi della letteratura economico-aziendale, volta a definire un quadro concettuale di riferimento,

e ad un'analisi empirica, basata sui dati di bilancio nel triennio 2013-15, su interviste ad alcuni attori chiave dei SSR e sulla somministrazione di questionari via mail agli attori dei SSR delle quattro regioni del campione, confermano le ipotesi di ricerca.

In altre parole, si è voluto verificare se, in questa fase di prima applicazione del D.lgs. 118/2011 sull'armonizzazione contabile, le aziende sanitarie e le regioni, effettuino *politiche di bilancio* relative all'accantonamento ai fondi rischi e se vi sia una scarsa capacità di governo delle aziende sanitarie nella gestione del contenzioso, legata anche alla scarsa qualità dei bilanci. In effetti, i primi anni successivi all'entrata in vigore del decreto legislativo 118/2011 sull'armonizzazione contabile, hanno consentito ai diversi attori del SSN di concentrare gli sforzi verso il raggiungimento di una maggiore intelligibilità del dato contabile ai fini di una sua maggiore trasparenza e omogeneità complessiva.

La discrezionalità e/o flessibilità (*mediating*) delle aziende, lasciata dal legislatore, per la valutazione dei fondi rischi in bilancio appare dunque sicuramente giustificata dalla necessità di recuperare le condizioni di equilibrio economico-finanziario nelle aziende sanitarie, molte delle quali, operando in SSR in piano di rientro, non riuscivano a garantire i livelli essenziali di assistenza e presentavano altresì notevoli disavanzi pregressi da coprire.

Tuttavia, in seguito all'analisi empirica svolta nelle quattro regioni del campione, è emerso che, allo stato attuale, le aziende sanitarie si trovano a dover affrontare una fase di maggiore consapevolezza dei benefici che il processo di armonizzazione contabile può comportare. Pertanto, prima del D.lgs. 118/2011 non vi erano regole condivise; ora le aziende sanitarie, invece, si stanno avviando verso i percorsi attuativi della certificabilità (PAC) e verso la costruzione di un linguaggio contabile uniforme a livello nazionale. Nel 2012 emergevano, infatti, diversi problemi di armonizzazione dovuti ai disallineamenti contabili tra le regioni, tra le aziende all'interno di una stessa regione e tra le aziende e le regioni, anche a causa di sistemi contabili differenti.

Di conseguenza, appare attualmente necessario cercare di limitare tale discrezionalità e assenza di regole e criteri specifici di valutazione, per evitare il rischio di ricorso a *politiche di bilancio*, a livello aziendale e regionale, e una scarsa capacità di gestire gli elevati livelli di contenzioso spesso presenti nelle AA.SS. e nelle regioni.

È emerso dalla ricerca empirica che il ricorso a politiche di bilancio e le difficoltà incontrate nella gestione dell'ingente contenzioso riguardano soprattutto le due regioni in piano di rientro che presentano anche un'elevata entità della movimentazione annua dei fondi rischi.

Appare importante dunque adottare strategie operative per controllare il sistema contabile e il governo delle aziende sanitarie pubbliche e assicurare bilanci qualitativamente attendibili ai fini dell'armonizzazione e della certificabilità.

Emerge la necessità ed opportunità dell'adozione di regole meno flessibili e più adatte ad una realtà in cambiamento come quella delle aziende sanitarie, in cui si manifesta comunque l'esigenza di sviluppare reti tra strutture e tra professionisti per erogare servizi di qualità. La riduzione degli spazi e/o ambiti di discrezionalità, lasciati invece dalla norma alle AA.SS., potrebbe consentire una maggiore confrontabilità tra le diverse aziende e tra i diversi SSR pur sempre nell'ambito di una naturale discrezionalità per la valutazione della fattispecie contabile in esame.

Si è detto, infatti, che il dato contabile non è neutro, l'*accounting* non è sempre e solo una tecnica o tecnologia, ma ha una funzione sociale di *mediating*; spesso è necessario effettuare stime, ipotesi, valutazioni, come nel caso dei fondi rischi, fattispecie contabile oggetto della presente ricerca. È quindi opportuno mantenere comunque una certa discrezionalità per il trattamento contabile di tale fattispecie e nello stesso tempo tentare di governare il contenzioso.

Le *implicazioni operative* che derivano dalla presente ricerca sono di conseguenza quelle che riconoscono la necessità di sviluppare linee guida ed una casistica applicativa per il trattamento contabile dei fondi rischi in bilancio, come emerge dalle interviste e dalle risposte ai questionari.

L'utilizzo di una strumentazione informatica può in aggiunta supportare e guidare il processo di monitoraggio dei fondi rischi e delle diverse pratiche di contenzioso che sono sempre più frequenti nelle realtà sanitarie.

Il lavoro presenta comunque dei limiti dovuti all'esame di una serie storica di bilanci di soli tre anni; i futuri sviluppi della ricerca dovrebbero proseguire con un'analisi quantitativa di bilancio relativa ad un arco temporale più lungo: dai 7 ai 10 anni, in linea con la tempistica media di definizione dei principali contenziosi aziendali.

Il lavoro fornisce ulteriori *indicazioni operative* rispetto a quelle precedentemente esposte e sicuramente di grande ausilio agli attori del sistema sanitario regionale, soprattutto se si analizzano le situazioni di regioni come l'Emilia Romagna e la Basilicata, che non sono in piano di rientro.

Particolare attenzione dovrebbe essere posta all'importante ruolo svolto dalla GSA nella regione Emilia Romagna, il cui modello può essere assunto come *benchmark*, in quanto rappresenta un valido esempio di governo e gestione dei rischi (*risk management*). In Emilia Romagna, infatti, la GSA assume un ruolo cruciale nel processo di autoassicurazione, come emerge dalla

lettura dei bilanci, prospettando una vera e propria gestione attiva del rischio. L'Emilia Romagna presenta uno schema di autoassicurazione a favore delle aziende.

In realtà, anche in altre regioni, come ad esempio in Campania, nelle more della piena diffusione della piattaforma informatica di cui si è discusso, la GSA assume su di sé accantonamenti ai fondi rischi ad integrazione di quelli operati direttamente dalle singole AA.SS.; si tratta, però, di accantonamenti qualificati come “altri fondi rischi” (categoria residuale, che però diviene, di fatto, principale) e non a titolo di “autoassicurazione”. Del resto, la natura integrativa di tali accantonamenti non sempre scaturisce da un processo razionale e controllato di centralizzazione delle informazioni riguardanti i rischi del SSR, come accade invece nella regione Emilia Romagna. La regione Campania ha, infatti, integrato gli accantonamenti delle AA.SS. in modo esclusivamente empirico.

In sintesi, dalla lettura dei bilanci, dalle interviste e dall'analisi delle risposte ai questionari somministrati nelle regioni del campione si ha conferma che il dato contabile non rappresenta solo un “numero”, ma lo stesso deve essere ampiamente interpretato ed analizzato e, di conseguenza, risulta estremamente importante comprendere come il dato venga determinato ed espeso in bilancio.

Bibliografia

- Albergo, F. 2014. *Strumenti del controllo e analisi del rischio nelle aziende sanitarie*. Bari: Cacucci.
- Alexander, D., Archer, S., Delvaille, P. & Taupin, V. 2006. Provisions and contingencies: an Anglo-French investigation. *European Accounting Review*: 271-298.
- Amer, T., Hackenbrack, K. & Nelson, M. 1995. Content dependence of auditors interpretations of SFAS n.5 probability expressions. *Contemporary Accounting Research*, 2: 25-39.
- Anessi Pessina, E., Cantù, E. & Persiani, N. 2011. *Armonizzazione contabile e revisione dei bilanci nelle aziende sanitarie pubbliche*. Rapporto Oasi. Milano: Egea.
- Anessi Pessina, E. 2012. Editoriale. *Azienda Pubblica*, 1: 7.
- Anessi Pessina, E. 2014. *L'evoluzione dei sistemi contabili pubblici: aspetti critici nella prospettiva aziendale*. Milano: Egea.
- Arduini, R. (a cura di) 2016. *Innovazione culturale e gestionale in sanità*. Milano: FrancoAngeli.
- Bizzarri, G., Dario, C., Jseppi, R. & Roberti, G. 2013. *Lo sviluppo del sistema di controllo interno nelle aziende sanitarie. Come ridurre i rischi amministrativo-contabili e migliorare le performance*. Milano: FrancoAngeli.

- Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S. & Rossi, F. M. 2016. *Public sector accounting and auditing in Europe: The challenge of harmonization*. London: Palgrave Macmillan.
- Cavadini, A. M. & Lucietto, G. 2014. *Risk management. Conoscenze e competenze di un unico processo*. Bari: Cacucci.
- Cantù, E. 2014. *Il bilancio delle aziende di servizi sanitari. Verso un nuovo modello contabile*. Milano: Egea.
- Cantù, E., Notarnicola, E. & Anessi Pessina, E. 2015. *L'evoluzione della situazione economico-finanziaria delle aziende sanitarie pubbliche*. Rapporto Oasi. Milano: Egea.
- Cincimino, S. & Sorci, A. (a cura di) 2012. *Federalismo, riforme della contabilità e dei sistemi di controllo. L'impatto sugli equilibri di bilancio e sull'efficacia dell'operato degli enti della amministrazione pubblica*. Milano: Giuffrè.
- Dicu, R. M. & Mardiros, D. N. 2015. Provisions and Contingencies: Considerations regarding recognition and measurement. *Ovidius University Annals, Series Economic Sciences*, 15, 1: 733-737.
- Eldosouky, I. A., Ibrahim, A. H. & Mohammed, H. E. 2014. Management of construction cost contingency covering upside and downside risks. *Alexandria Engineering Journal*, 53, 4: 863-881.
- Fleurke, F. & Hulst, R. 2006. A Contingency approach to Decentralization. *Public Organization Rev.*, 6: 37-56.
- Fusco, A., Dicuonzo, G. & Dell'Atti, V. 2016. La gestione del rischio clinico in Italia: l'analisi di un case study. In Marchi, L., Lombardi, L., Anselmi, L., *Il Governo aziendale tra tradizione e innovazione*. Milano: Sidrea, FrancoAngeli.
- Harrison, K. E. & Tomassini, L. A. 1989. Judging the probability of a contingent loss: an empirical study. *Contemporary Accounting Research*, 5, 2: 642-648.
- Hazan, M. & Zorzit, D. 2012. *Responsabilità sanitaria e assicurazione*. Milano: Giuffrè.
- Ianni, L., D'Andreamatteo, A., Lega, F. & Sargiacomo, M. 2016. *Financial Distress in the Italian National Healthcare System (INHS): physiology or pathology of a decentralized (ongoing) federalist system*. *Financial Distress in Italian Public Administrations*. London: McGraw-Hill Education.
- Jannelli, R. 2014. *Il governo delle aziende sanitarie ed ospedaliere. Problematiche di programmazione, rendicontazione e controllo*. Milano: FrancoAngeli.
- Lazzini, S. 2015. *Strumenti economico-aziendali per il governo della sanità*. Milano: FrancoAngeli.
- Lusa, C., Puddu, L., Rainero, C. & Scagliola, L. 2016. *La certificazione dei processi amministrativi nelle aziende sanitarie* (Vol. 6). Torino: Giappichelli.
- Manes Rossi, F., Cohen, S., Caperchione, E. & Brusca, I. 2018. *IPSAS, EPSAS and other Challenges in European Public Sector Accounting and Auditing* (Vol. 2). London: Palgrave Macmillan.
- Martinelli, M. 2017. *L'impostazione di un sistema integrato di contabilità economico patrimoniale nella Gestione Sanitaria Accentrata Regionale*. Torino: Giappichelli.

- Messano, G. A., De Bono, V., Di Folco, F. & Marsella, L. T. 2014. Past and present of risk management in healthcare. *Igiene e Sanità Pubblica, PublMed*, LXX: 4-2014.
- Miller, P. & Power, M. 2013. Accounting, Organizing, and Economizing: Connecting Accounting Research and Organization Theory. *The Academy of Management Annals*, 7, 1: 557-605.
- Ministero della Salute – Commissione tecnica sul rischio clinico, a cura di (D.M. 5 marzo 2003), Risk management in sanità. Il problema degli errori.
- Mulazzani, M. 2016. *L'armonizzazione contabile delle Regioni, degli Enti locali e dei loro organismi*. Rimini: Maggioli.
- Mussari, R. 2012. Brevi considerazioni sui mutamenti in atto nei sistemi di contabilità pubblica. *Azienda Pubblica*, 1: 11-21.
- Mussari, R., D'Alessio, L. & Sostero, U. 2015. Il nuovo sistema contabile delle università. *Azienda Pubblica*, 3: 227-246.
- Nardini, M. 2014. Il d. lgs. 126/2014: l'armonizzazione» dei bilanci regionali nel quadro del nuovo principio di «equilibrio» ed i riflessi sull'autonomia del Consiglio. *Le Regioni*, 42(5-6): 1031-1064.
- Nelson, M. W. & Kinney, W. R. 1997. The effect of ambiguity on loss contingency reporting judgments. *Accounting Review*, 72, 2: 257-274.
- Paolone, G. 2000. *La cessazione aziendale nelle sue tipiche forme di manifestazione*. Torino: Giappichelli.
- Perrella, G. & Leggeri, R. 2007. *La gestione del rischio clinico. La sicurezza del paziente e la lotta agli sprechi nelle strutture pubbliche e private*. Milano: FrancoAngeli.
- Pozzoli, S. & Mazzotta, R. 2012. Un processo di armonizzazione che mortifica la contabilità pubblica. *Azienda Pubblica*, 1: 69-82.
- Puddu, L., Buchi, G., Fagnola, F. & Gibello Ribatto, P. (a cura di) 2011. *Elementi essenziali per la predisposizione e la certificazione del bilancio delle Aziende sanitarie*. Milano: Giuffrè.
- Quagli, A. 2017. *Bilancio e principi contabili*. Torino: Giappichelli.
- Reginato, E. 2016. *Accountability e controlli in sanità*. Rimini: Maggioli.
- Salvatore, C. 2000. *I sistemi di controllo nell'economia delle aziende sanitarie pubbliche*. Padova: Cedam.
- Salvatore, C. 2012. I principi dei bilanci delle gestioni liquidatorie. In Paolone, G., D'Amico, L. *La ragioneria nei suoi principi e nelle sue procedure di rilevazione*. Torino: Giappichelli.
- Sarto, F. 2015. *La governance delle aziende sanitarie pubbliche. Il ruolo del medico-manager*. Padova: Cedam.
- Spanò, R. 2016. *L'evoluzione dei sistemi di Management Accounting nelle aziende sanitarie: accountability e fattori di complessità*. Torino: Giappichelli.
- Torcivia, S. 2012. Le criticità della disarmonia contabile: il caso delle aziende sanitarie. *Azienda Pubblica*, 1: 101-115.

Documenti

OIC 31 – Fondi per rischi e oneri e Trattamento di fine rapporto.

IAS 37 – Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets.

IPSAS 19 – Accantonamenti, Passività ed Attività Potenziali.

DECRETO LEGISLATIVO 30 dicembre 1992, n. 502. Riordino della disciplina in materia sanitaria, a norma dell'articolo 1 della L. 23 ottobre 1992, n. 421.

DECRETO LEGISLATIVO 7 dicembre 1993, n. 517, Modificazioni al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, recante riordino della disciplina in materia sanitaria, a norma dell'articolo 1 della legge 23 ottobre 1992, n. 421.

DECRETO LEGISLATIVO 19 giugno 1999, n. 229. Norme per la razionalizzazione del Servizio sanitario nazionale, a norma dell'articolo 1 della legge 30 novembre 1998, n. 419.

LEGGE 5 maggio 2009, n. 42 Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione.

LEGGE 31 dicembre 2009, n. 196: Legge di contabilità e finanza pubblica.

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

DECRETO LEGISLATIVO 10 agosto 2014, n. 126 Disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42.

DECRETO MINISTERIALE (D.M.) 17 settembre 2012 – Approvazione di una casistica applicativa.

Ringraziamenti

Si ringraziano i Direttori Generali della Salute e Sanità e i dirigenti responsabili della gestione economico-finanziaria (GEF) delle quattro regioni del campione: Campania, Molise, Emilia Romagna e Basilicata che hanno contribuito al reperimento dei dati di bilancio, risposto ai questionari e partecipato attraverso interviste e incontri alla progettazione e strutturazione delle implicazioni operative del presente lavoro.

In particolare, il dott. Giancarlo Favro Ghidelli e il dott. Salvatore Guetta per la regione Campania; la dott.ssa Lolita Gallo e la dott.ssa Anastasia Santoro rispettivamente per la regione Molise e l'ASREM; la dott.ssa Marzia Cavazza per la regione Emilia Romagna; la dott.ssa Maria Rosaria Tamburrino per la regione Basilicata. Si ringraziano, inoltre, alcuni membri dell'*Organismo Regionale per il governo e il monitoraggio dello stato dei rischi* della regione Campania (in particolare, il direttore amministrativo dell'ASL NA 1, dott. Salvatore Guetta), il direttore generale dell'AOU dell'Università degli Studi di Napoli "Federico II" (Dott. Vincenzo Viggiani) e il Direttore Generale della Salute della regione Molise (dott.ssa Lolita Gallo), per i diversi e proficui incontri volti ad approfondire il trattamento contabile della fattispecie in esame.

Allegato 1

Tab. 4.3 – Incidenza dei Fondi Rischi sul Valore della Produzione – Regione Campania

FONDI RISCHI	al 31/12/2013	VALORE DELLA PRODUZIONE	INCIDENZA SUL VALORE DELLA PRODUZIONE 2013	al 31/12/2014	VALORE DELLA PRODUZIONE	INCIDENZA SUL VALORE DELLA PRODUZIONE 2014	al 31/12/2015	VALORE DELLA PRODUZIONE	INCIDENZA SUL VALORE DELLA PRODUZIONE 2015
201 - ASL AVELLINO	48.128.245,00	574.437.914,00	8,38%	53.405.604,87	619.293.357,00	8,62%	46.021.310,00	610.434.620,00	7,54%
202 - ASL BENEVENTO	18.125.000,00	349.319.000,00	5,19%	18.308.236,00	386.797.988,00	4,73%	16.259.000,00	388.429.000,00	4,19%
203 - ASL CASERTA	140.636.878,44	1.185.793.185,61	11,86%	124.554.936,00	1.262.498.528,82	9,87%	130.650.318,52	1.285.460.980,00	10,16%
204 - ASL NAPOLI 1 CENTRO	165.381.000,00	1.628.329.678,37	10,16%	85.575.000,00	1.712.574.326,96	5,00%	82.885.051,00	1.725.783.701,69	4,80%
205 - ASL NAPOLI 2 NORD	22.433.231,29	1.297.411.327,00	1,73%	31.132.266,00	1.332.415.965,00	2,34%	43.325.602,53	1.388.315.642,92	3,12%
206 - ASL NAPOLI 3 SUD	70.060.417,81	1.369.776.539,00	5,11%	53.087.547,81	1.435.766.293,00	3,70%	54.096.212,00	1.492.674.180,00	3,62%
207 - ASL SALERNO	95.063.000,00	1.529.227.486,00	6,22%	75.414.000,00	1.655.711.440,00	4,55%	92.406.000,00	1.696.551.562,00	5,45%
901 - AO CARDARELLI	8.040.571,00	360.477.850,00	2,23%	16.678.602,00	374.069.121,00	4,46%	23.146.317,00	385.141.271,00	6,01%
902 - AO SANTOBONO	14.976.585,00	139.529.610,00	10,73%	18.605.995,00	141.360.674,00	13,16%	18.180.000,00	137.591.882,00	13,21%
903 - AO DEI COLLI	25.851.000,00	309.870.970,00	8,34%	24.028.000,00	326.007.378,00	7,37%	26.847.622,00	350.010.758,00	7,67%
904 - AO RUGGI	14.458.728,01	299.269.783,32	4,83%	23.126.582,38	312.188.541,00	7,41%	27.937.231,38	322.624.732,00	8,66%
905 - AO MOSCATI	17.415.265,00	179.348.358,00	9,71%	19.964.000,00	191.756.357,00	10,41%	24.203.000,00	194.202.685,00	12,46%
906 - AO RUMMO	3.484.000,00	124.992.000,00	2,79%	2.996.000,00	127.406.000,00	2,35%	3.121.000,00	133.748.000,00	2,33%
907 - AO S.ANNA e S.SEBASTIANO	12.209.173,00	168.595.882,00	7,24%	14.432.094,00	170.503.356,00	8,46%	17.736.467,54	174.173.000,00	10,18%
908 - AO VANVITELLI	19.214.492,00	148.908.659,00	12,90%	21.349.547,00	143.276.425,00	14,90%	28.723.957,00	162.931.247,00	17,63%
909 - AO FEDERICO II	70.891.396,00	289.268.278,00	24,51%	69.257.785,00	267.349.653,00	25,91%	79.861.035,00	259.408.155,00	30,79%
910 - IRCCS PASCALE	4.211.152,00	130.444.343,70	3,23%	5.402.161,00	143.744.528,00	3,76%	9.799.198,23	154.812.190,00	6,33%
Totale Fondo rischi AA.SS.	750.580.134,55	10.085.000.864,00	7,44%	657.318.357,06	10.602.719.931,78	6,20%	725.199.322,20	10.862.293.606,61	6,68%
Fondo rischi GSA	361.407.726,00	815.645.185,00	44,31%	487.805.726,00	672.802.416,00	72,50%	458.984.483,00	492.415.975,00	93,21%
Fondo rischi Consolidato	1.111.729.000,00	10.268.701.928,00	10,83%	1.145.132.670,00	10.618.924.416,00	10,78%	1.180.384.726,00	10.597.440.000,00	11,14%

Tab. 4.4 – Incidenza dei Fondi Rischi sul Valore della Produzione – Regione Molise

FONDI RISCHI	<i>al 31/12/2013</i>	<i>VALORE DELLA PRODUZIONE</i>	<i>INCIDENZA SUL VALORE DELLA PRODUZIONE 2013</i>	<i>al 31/12/2014</i>	<i>VALORE DELLA PRODUZIONE</i>	<i>INCIDENZA SUL VALORE DELLA PRODUZIONE 2014</i>	<i>al 31/12/2015</i>	<i>VALORE DELLA PRODUZIONE</i>	<i>INCIDENZA SUL VALORE DELLA PRODUZIONE 2015</i>
ASReM	26.129.514,00	510.487.608,00	5,12%	24.518.034,00	512.805.744,00	4,78%	15.023.672,00	513.364.861,21	2,93%
Fondo rischi GSA	39.376.755,00	182.657.000,00	21,56%	39.218.352,00	182.298.000,00	21,51%	39.115.625,00	181.970.000,00	21,50%
Fondo rischi Consolidato	65.506.269,00	693.144.608,00	9,45%	63.738.386,00	695.103.744,00	9,17%	54.139.297,00	695.334.861,21	7,79%

Tab. 4.5 – Incidenza dei Fondi Rischi sul Valore della Produzione – Regione Emilia Romagna

FONDI RISCHI	al 31/12/2013	VALORE DELLA PRODUZIONE	INCIDENZA SUL VALORE DELLA PRODUZIONE 2013	al 31/12/2014	VALORE DELLA PRODUZIONE	INCIDENZA SUL VALORE DELLA PRODUZIONE 2014	al 31/12/2015	VALORE DELLA PRODUZIONE	INCIDENZA SUL VALORE DELLA PRODUZIONE 2015
01 - USL PIACENZA	8.411.934,00	596.968.102,00	1,41%	8.727.105,00	598.320.786,00	1,46%	9.177.989,00	603.800.088,00	1,52%
02 - USL PARMA	8.737.014,00	810.996.866,00	1,08%	8.652.534,00	809.374.243,00	1,07%	5.064.041,00	819.672.050,00	0,62%
03 - USL REGGIO EMILIA	15.276.095,00	961.804.829,00	1,59%	14.016.496,00	1.102.982.441,00	1,27%	17.485.262,00	1.220.146.273,00	1,43%
04 - USL MODENA	7.512.126,00	1.297.218.054,00	0,58%	9.858.970,00	1.298.057.415,00	0,76%	11.797.454,00	1.314.385.533,00	0,90%
05 - USL BOLOGNA	26.605.152,00	1.790.798.077,00	1,49%	31.836.167,00	1.805.302.361,00	1,76%	35.120.881,00	1.822.103.301,00	1,93%
06 - USL FERRARA	4.692.496,00	704.610.141,00	0,67%	5.185.061,00	705.358.724,73	0,74%	6.403.251,00	703.996.203,00	0,91%
07 - USL IMOLA	4.228.085,00	289.717.696,00	1,46%	3.925.518,00	287.440.592,00	1,37%	4.936.930,00	288.605.005,00	1,71%
08 - USL ROMAGNA	64.424.342,00	2.399.356.022,00	2,69%	74.278.931,00	2.306.832.138,00	3,22%	78.430.294,00	2.344.020.607,00	3,35%
09 - AOU PARMA	6.107.226,00	376.975.381,00	1,62%	4.986.559,00	381.621.275,00	1,31%	4.597.908,00	386.033.304,00	1,19%
10 - AO REGGIO EMILIA	4.090.935,00	286.041.947,00	1,43%	4.713.851,00	291.229.002,00	1,62%	5.159.140,00	291.340.782,00	1,77%
11 - AOU MODENA	2.599.282,00	264.135.671,00	0,98%	3.412.106,00	261.182.106,00	1,31%	4.588.144,00	264.725.852,00	1,73%
12 - AOU BOLOGNA	20.441.906,00	558.235.400,00	3,66%	30.619.479,00	558.028.393,00	5,49%	39.932.915,00	581.446.621,00	6,87%
13 - AOU FERRARA	1.248.185,00	304.804.346,00	0,41%	1.510.338,00	307.768.569,00	0,49%	2.678.439,00	320.918.298,00	0,83%
14 - IO RIZZOLI	9.502.366,00	169.105.695,00	5,62%	10.425.668,00	167.767.108,00	6,21%	11.468.442,00	161.578.045,00	7,10%
Totale Fondo rischi AA.SS.	183.877.144,00	10.810.768.227,00	1,70%	212.148.783,00	10.881.265.153,73	1,95%	236.841.090,00	11.122.771.962,00	2,13%
Fondo rischi GSA	23.258.702,00	129.595.410,00	17,95%	36.526.914,00	157.106.976,00	23,25%	49.985.248,00	219.812.386,00	22,74%
Fondo rischi Consolidato	206.675.824,00	9.302.868.000,00	2,22%	248.231.630,00	9.351.518.000,00	2,65%	286.382.603,00	9.522.235.000,00	3,01%

Tab. 4.6 – Incidenza dei Fondi Rischi sul Valore della Produzione – Regione Basilicata

FONDI RISCHI	al 31/12/2013	VALORE DELLA PRODUZIONE	INCIDENZA SUL VALORE DELLA PRODUZIONE 2013	al 31/12/2014	VALORE DELLA PRODUZIONE	INCIDENZA SUL VALORE DELLA PRODUZIONE 2014	al 31/12/2015	VALORE DELLA PRODUZIONE	INCIDENZA SUL VALORE DELLA PRODUZIONE 2015
ASL MATERA	6.643.352,00	380.751.784,00	1,74%	6.487.300,00	388.134.975,00	1,67%	5.858.955,00	390.022.226,00	1,50%
ASL POTENZA	12.820.085,00	667.162.730,00	1,92%	13.972.071,00	679.507.632,00	2,06%	17.743.791,00	676.609.800,99	2,62%
AO SAN CARLO	8.164.988,00	214.880.147,00	3,80%	11.619.746,00	214.928.767,00	5,41%	12.232.242,00	211.784.682,00	5,78%
IRCCS CROB RIONERO IN VOLTURE	772.576,00	53.827.662,00	1,44%	713.694,00	55.681.651,00	1,28%	1.007.267,00	55.543.731,00	1,81%
Totale Fondi rischi AA.SS.	28.401.001,00	1.316.622.323,00	2,16%	32.792.811,00	1.338.253.025,00	2,45%	36.842.255,00	1.333.960.439,99	2,76%
Fondo rischi Consolidato	28.401.001,00	1.153.051.000,00	2,46%	32.792.000,00	1.172.831.000,00	2,80%	36.842.000,00	1.166.749.000,00	3,16%

Tab. 4.7 – Suddivisione dei Fondi Rischi in sottocategorie – Regione Campania

<i>FONDI RISCHI</i>	<i>Sottocategorie</i>		<i>incidenza %</i>	<i>TOT. Al 31/12/2015</i>	<i>incid. %</i>
TOTALE AA.SS.	B.II.1) Fondo rischi per cause civili ed oneri processuali	238.184.567,95	32,84	725.198.651,20	61
	B.II.2) Fondo rischi per contenzioso personale dipendente	50.925.336,36	7,02		
	B.II.3) Fondo rischi connessi all'acquisto di prestazioni sanitarie da privato	90.362.268,36	12,46		
	B.II.4) Fondo rischi per copertura diretta dei rischi (autoassicurazione)	104.444.307,33	14,40		
	B.II.5) Altri fondi rischi	241.282.171,20	33,27		
GSA	B.II.1) Fondo rischi per cause civili ed oneri processuali	-	-	458.984.483,00	39
	B.II.2) Fondo rischi per contenzioso personale dipendente	-	-		
	B.II.3) Fondo rischi connessi all'acquisto di prestazioni sanitarie da privato	44.729.000,00	9,75		
	B.II.4) Fondo rischi per copertura diretta dei rischi (autoassicurazione)	-	-		
	B.II.5) Altri fondi rischi	414.255.483,00	90,25		
CONSOLIDATO	B.II.1) Fondo rischi per cause civili ed oneri processuali	231.723.000,00	19,63	1.180.386.000,00	100
	B.II.2) Fondo rischi per contenzioso personale dipendente	57.063.000,00	4,83		
	B.II.3) Fondo rischi connessi all'acquisto di prestazioni sanitarie da privato	181.498.000,00	15,38		
	B.II.4) Fondo rischi per copertura diretta dei rischi (autoassicurazione)	105.409.000,00	8,93		
	B.II.5) Altri fondi rischi	604.693.000,00	51,23		

Tab. 4.8 – Suddivisione dei Fondi Rischi in sottocategorie – Regione Molise

<i>FONDI RISCHI</i>	<i>Sottocategorie</i>		<i>incidenza %</i>	<i>TOT. Al 31/12/2015</i>	<i>incid. %</i>
ASReM	B.II.1) Fondo rischi per cause civili ed oneri processuali	-	-	15.023.672,00	28
	B.II.2) Fondo rischi per contenzioso personale dipendente	7.346.107,00	48,90		
	B.II.3) Fondo rischi connessi all'acquisto di prestazioni sanitarie da privato	2.939.076,00	19,56		
	B.II.4) Fondo rischi per copertura diretta dei rischi (autoassicurazione)	-	-		
	B.II.5) Altri fondi rischi	4.738.489,00	31,54		
GSA	B.II.1) Fondo rischi per cause civili ed oneri processuali	-	-	39.115.625,00	72
	B.II.2) Fondo rischi per contenzioso personale dipendente	-	-		
	B.II.3) Fondo rischi connessi all'acquisto di prestazioni sanitarie da privato	36.624.439,00	93,63		
	B.II.4) Fondo rischi per copertura diretta dei rischi (autoassicurazione)	-	-		
	B.II.5) Altri fondi rischi	2.491.186,00	6,37		
CONSOLIDATO	B.II.1) Fondo rischi per cause civili ed oneri processuali	-	-	54.139.297,00	100
	B.II.2) Fondo rischi per contenzioso personale dipendente	7.346.107,00	13,57		
	B.II.3) Fondo rischi connessi all'acquisto di prestazioni sanitarie da privato	39.563.515,00	73,08		
	B.II.4) Fondo rischi per copertura diretta dei rischi (autoassicurazione)	-	-		
	B.II.5) Altri fondi rischi	7.229.675,00	13,35		

Tab. 4.9 – Suddivisione dei Fondi Rischi in sottocategorie – Regione Emilia Romagna

<i>FONDI RISCHI</i>	<i>Sottocategorie</i>		<i>incidenza %</i>	<i>TOT. Al 31/12/2015</i>	<i>incid. %</i>
TOTALE AA.SS.	B.II.1) Fondo rischi per cause civili ed oneri processuali	60.975.823,00	25,75	236.841.089,00	83
	B.II.2) Fondo rischi per contenzioso personale dipendente	29.867.076,00	12,61		
	B.II.3) Fondo rischi connessi all'acquisto di prestazioni sanitarie da privato	1.962.542,00	0,83		
	B.II.4) Fondo rischi per copertura diretta dei rischi (autoassicurazione)	46.059.922,00	19,45		
	B.II.5) Altri fondi rischi	97.975.726,00	41,37		
GSA	B.II.1) Fondo rischi per cause civili ed oneri processuali	-	-	49.985.248,00	17
	B.II.2) Fondo rischi per contenzioso personale dipendente	-	-		
	B.II.3) Fondo rischi connessi all'acquisto di prestazioni sanitarie da privato	-	-		
	B.II.4) Fondo rischi per copertura diretta dei rischi (autoassicurazione)	33.980.056,00	67,98		
	B.II.5) Altri fondi rischi	16.005.192,00	32,02		
CONSOLIDATO	B.II.1) Fondo rischi per cause civili ed oneri processuali	60.976.324,00	21,29	286.382.603,00	100
	B.II.2) Fondo rischi per contenzioso personale dipendente	29.867.077,00	10,43		
	B.II.3) Fondo rischi connessi all'acquisto di prestazioni sanitarie da privato	1.962.542,00	0,69		
	B.II.4) Fondo rischi per copertura diretta dei rischi (autoassicurazione)	80.939.976,00	28,26		
	B.II.5) Altri fondi rischi	112.636.684,00	39,33		

Tab. 4.10 – Suddivisione dei Fondi Rischi in sottocategorie – Regione Basilicata

FONDI RISCHI	Sottocategorie		incidenza %	TOT. Al 31/12/2015
TOTALE AA.SS.	B.II.1) Fondo rischi per cause civili ed oneri processuali	9.984.283,00	27,10	36.842.255,00
	B.II.2) Fondo rischi per contenzioso personale dipendente	1.663.102,00	4,51	
	B.II.3) Fondo rischi connessi all'acquisto di prestazioni sanitarie da privato	7.410.796,00	20,11	
	B.II.4) Fondo rischi per copertura diretta dei rischi (autoassicurazione)	17.145.685,00	46,54	
	B.II.5) Altri fondi rischi	638.389,00	1,73	
CONSOLIDATO	B.II.1) Fondo rischi per cause civili ed oneri processuali	9.985.000,00	27,10	36.842.000,00
	B.II.2) Fondo rischi per contenzioso personale dipendente	1.663.000,00	4,51	
	B.II.3) Fondo rischi connessi all'acquisto di prestazioni sanitarie da privato	7.411.000,00	20,12	
	B.II.4) Fondo rischi per copertura diretta dei rischi (autoassicurazione)	17.145.000,00	46,54	
	B.II.5) Altri fondi rischi	640.000,00	1,74	

Tab. 4.11 – Movimentazione dei Fondi Rischi – Regione Campania

FONDI RISCHI	2013					2014					2015				
	CONSISTENZA INIZIALE	ACCANTONAMENTI	UTILIZZI	RICLASSIFICHE	CONSISTENZA FINALE	CONSISTENZA INIZIALE	ACCANTONAMENTI	UTILIZZI	RICLASSIFICHE	CONSISTENZA FINALE	CONSISTENZA INIZIALE	ACCANTONAMENTI	UTILIZZI	RICLASSIFICHE	CONSISTENZA FINALE
AA.SS.	721.894.169,65	277.505.312,91	259.784.672,01	10.965.059,00	750.580.134,55	750.314.615,82	260.465.388,00	354.915.331,76	1.453.448,00	657.318.120,00	657.345.127,59	242.625.304,65	177.739.361,04	2.967.580,00	725.198.651,20
GSA	391.593.076,00	2.314.650,00	32.500.000,00	0,00	361.407.726,00	361.413.726,00	171.119.000,00	44.727.000,00	0,00	487.805.726,00	487.805.726,00	70.000.000,00	98.821.243,00	0,00	458.984.483,00
CONSOLIDATO	1.113.687.000,00	260.542.000,00	262.500.270,00	0,00	1.111.729.000,00	1.111.728.730,00	412.522.000,00	379.118.060,00	0,00	1.145.132.670,00	1.145.132.670,00	305.297.852,00	274.276.375,00	0,00	1.180.384.726,00

Tab. 4.12 – Movimentazione dei Fondi Rischi – Regione Molise

FONDI RISCHI	2013					2014					2015				
	CONSISTENZA INIZIALE	ACCANTONAMENTI	UTILIZZI	RICLASSIFICHE	CONSISTENZA FINALE	CONSISTENZA INIZIALE	ACCANTONAMENTI	UTILIZZI	RICLASSIFICHE	CONSISTENZA FINALE	CONSISTENZA INIZIALE	ACCANTONAMENTI	UTILIZZI	RICLASSIFICHE	CONSISTENZA FINALE
ASR&M	2.429.514,00	4.300.000,00	0,00	19.400.000,00	26.129.514,00	26.129.514,00	4.795.120,00	6.404.600,00	0,00	24.518.034,00	24.518.034,00	4.037.518,00	13.531.880,00	0,00	15.023.672,00
GSA	42.869.000,00	0,00	3.492.245,00	0,00	39.376.755,00	39.376.755,00	2.514.326,00	2.672.729,00	0,00	39.218.352,00	39.218.352,00	3.611.113,00	4.902.732,00	1.188.892,00	39.115.625,00
CONSOLIDATO	45.298.514,00	4.300.000,00	3.492.245,00	19.400.000,00	65.506.269,00	65.506.269,00	7.309.446,00	9.077.329,00	0,00	63.738.386,00	63.738.386,00	7.648.631,00	18.434.612,00	1.188.892,00	54.139.297,00

Tab. 4.13 – Movimentazione dei Fondi Rischi – Regione Emilia Romagna

FONDI RISCHI	2013					2014					2015				
	CONSISTENZA INIZIALE	ACCANTONAMENTI	UTILIZZI	RICLASSIFICHE	CONSISTENZA FINALE	CONSISTENZA INIZIALE	ACCANTONAMENTI	UTILIZZI	RICLASSIFICHE	CONSISTENZA FINALE	CONSISTENZA INIZIALE	ACCANTONAMENTI	UTILIZZI	RICLASSIFICHE	CONSISTENZA FINALE
AA.SS.	161.032.837,00	51.634.328,00	26.398.020,00	-2.392.936,00	183.877.144,00	183.877.147,00	53.429.314,00	26.071.405,00	913.729,00	212.148.783,00	212.148.779,00	56.549.539,00	33.715.000,00	1.857.771,00	236.841.090,00
GSA	35.638.000,00	7.993.510,00	20.372.808,00	0,00	23.258.702,00	23.258.702,00	15.363.854,00	2.095.642,00	0,00	36.526.914,00	36.526.914,00	15.519.299,00	2.060.965,00	0,00	49.985.248,00
CONSOLIDATO	197.210.814,00	59.545.186,00	46.758.795,00	-3.321.381,00	206.675.824,00	206.675.826,00	68.771.166,00	28.128.591,00	913.229,00	248.231.630,00	248.230.630,00	72.067.528,00	35.773.326,00	1.857.771,00	286.382.603,00

Tab. 4.14 – Movimentazione dei Fondi Rischi – Regione Basilicata

FONDI RISCHI	2013					2014					2015						
	CONSISTENZA INIZIALE	ACCANTONAMENTI	UTILIZZI	RICLASSIFICHE	RILASCI	CONSISTENZA FINALE	CONSISTENZA INIZIALE	ACCANTONAMENTI	UTILIZZI	RICLASSIFICHE	CONSISTENZA FINALE	CONSISTENZA INIZIALE	ACCANTONAMENTI	UTILIZZI	RICLASSIFICHE	RILASCI	CONSISTENZA FINALE
AA.SS.	15.983.612,00	14.924.088,00	1.964.271,00	60.236,00	-602.665,00	28.401.001,00	28.314.917,00	7.891.352,00	3.714.638,00	300.110,00	32.792.811,00	32.792.811,00	11.631.623,00	7.113.876,00	-227.986,00	-240.317,00	36.842.255,00
CONSOLIDATO	15.983.612,00	14.924.088,00	1.964.271,00	60.236,00	-602.665,00	28.401.001,00	28.316.000,00	7.910.000,00	3.734.000,00	300.000,00	32.792.000,00	32.793.000,00	11.633.000,00	6.159.000,00	-1.000,00	-1.422.000,00	36.842.000,00

5. IL MODERNO RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE DELLE REGIONI TRA TEORIA E PRATICA: PRIME RIFLESSIONI*

di Lidia D'Alessio**, Carmela Gulluscio***, Pina Puntillo****
e Carlo Vermiglio*****

5.1. Introduzione

L'obiettivo di questo lavoro è quello di approfondire gli aspetti teorici, normativi e di prassi del risultato di amministrazione negli enti pubblici territoriali al fine di porre in evidenza le interrelazioni e le differenze tra le determinazioni, che sono sinteticamente rappresentative della gestione finanziaria delle amministrazioni pubbliche in contesti economici e sociali dinamici, e i principi teorici su cui esse si poggiano. La significatività di questo risultato è di fondamentale importanza nella vita amministrativa delle istituzioni pubbliche e, pur se consci della sua parziale informazione gestionale, ancora oggi le *governance* pubbliche si avvalgono principalmente di questo risultato per indirizzare un'analisi di economicità nella struttura pubblica di riferimento.

Le ultime specificazioni normative prevalenti che nascono dalla L. n. 196/2009 e che pongono i comportamenti gestionali delle amministrazioni pubbliche nazionali in una logica di armonizzazione e semplificazione dei conti, hanno lo scopo di caratterizzare i sistemi contabili e di bilancio delle istituzioni pubbliche nazionali in conformità ad un processo globale evolutivo che modifica i paradigmi contabili ed informativi delle amministrazioni pubbliche nel mondo (Anessi Pessina, 2007; Evans, 2007; Farneti, Pozzoli, 2005).

In questo contesto, sono evidenti anche in Italia i cambiamenti organizzativi e gestionali del *new public management* e della *new public governance*

* Sebbene il presente lavoro sia frutto di una comune attività di ricerca, esso può essere attribuito a Lidia D'Alessio per i paragrafi 5.1 e 5.6 (da p. 183 a p. 188), a Pina Puntillo per i paragrafi 5.2 e 5.3, a Carmela Gulluscio per i paragrafi 5.4 e 5.5 e a Carlo Vermiglio per i paragrafi 5.6 (da p. 189 a p. 195), 5.7 e 5.8.

** Già professore ordinario di Economia Aziendale, Università Roma Tre.

*** Professore associato di Economia Aziendale, Università Telematica Unitelma Sapienza.

**** Ricercatore in Economia Aziendale, Università della Calabria.

***** Ricercatore in Economia Aziendale, Università degli Studi di Messina.

(Heady, 1998; Kooiman, 2003; Frederickson et al., 2015) che hanno avuto un rilevante impatto nel sistema pubblico nazionale e nei cambiamenti delle logiche sia contabili che direzionali.

La linea di ricerca di questo lavoro concerne la conoscenza degli elementi fondamentali che caratterizzano la composizione del risultato di amministrazione finanziaria degli enti pubblici territoriali e la sua possibile coerenza, e quindi *armonizzazione*, con le vigenti norme e principi e teorie di *Accounting* (Kotter, Schlesinger, 2017; Lapsley, 2008) che nel tempo hanno condotto ad ampliare lo scenario delle misure e dei risultati contabili nel sistema dei bilanci degli enti ed istituzioni pubbliche nel mondo.

Le ragioni delle innovazioni contabili, che sono state introdotte con il principio di *armonizzazione contabile e consolidamento dei conti pubblici* dalle leggi vigenti, possono essere ricercate nell'ambito sia del cambiamento delle pubbliche amministrazioni nel sistema economico nazionale sia delle norme e dei comportamenti che tutte le amministrazioni pubbliche hanno acquisito nel sistema europeo e globale.

Per gli studiosi, ogni cambiamento informativo e manageriale delle aziende private e pubbliche è fonte di approfondimento teorico con, se possibile, anche evidenza empirica (Carnegie, 2005: 16; Cassese, 2004; Ostrom, 1990; Parker, 2012; Pollit, Bouckaert, 2011; Wildasky, 1979) al fine di tenere sotto osservazione non solo il portato delle nuove norme che disciplinano i comportamenti gestionali, ma anche la contemporanea correlazione che deve essere mantenuta tra i principi delle teorie di base e le leggi che debbono disciplinare i comportamenti manageriali ed operativi nelle aziende.

5.2. Il framework della ricerca

Questa sezione illustra il *framework* di riferimento e la metodologia utilizzata per affrontare lo scopo della ricerca, ossia valutare l'impatto prodotto dai cambiamenti della contabilità armonizzata sulla comunicazione economico-finanziaria con particolare riferimento alla rendicontazione e al risultato di amministrazione. Si può infatti osservare che il decreto sull'armonizzazione innova sensibilmente la disciplina vigente con riguardo alla materia dei bilanci delle regioni, formulando una serie di indicazioni in merito alla corretta rappresentazione del dato relativo al risultato di amministrazione. *In primis* il decreto sull'armonizzazione innova quanto stabilito all'articolo 4, in particolare i commi 4 e 5, del D. Lgs. n. 76/2000, ivi rinnovandosi i criteri definatori e i principi contabili di determinazione del risultato di ammini-

strazione (avanzo/disavanzo) dei loro bilanci, provvedendo anche all'indicazione delle specifiche procedure e regole per il relativo utilizzo.

In tal senso, il comma 1 provvede all'analitica definizione delle componenti che concorrono alla definizione del risultato di amministrazione dell'esercizio previsto nell'ambito del bilancio di previsione. In tal senso, la norma stabilisce che l'indicazione del citato risultato debba espressamente distinguere la componente vincolata da quella "libera" e che detta misura debba corrispondere al *quantum* del fondo di cassa riportato nell'ultimo rendiconto, aumentato della differenza tra residui passivi ed attivi.

In coerenza con il nuovo principio della competenza finanziaria "potenziata", per cui l'imputazione delle obbligazioni giuridicamente perfezionate opera solo in riferimento all'esercizio in cui si prevede l'effettiva traduzione in flussi di cassa, vengono perciò espressamente escluse nella determinazione del saldo alcune componenti, quali quelle relative a risorse che sono destinate alla copertura di impegni di spesa che vengono imputati agli esercizi successivi a quello in gestione.

La norma stabilisce poi che nel caso l'avanzo non presenti la capienza necessaria ad assicurare la copertura "contabile" delle spese impegnate per gli esercizi successivi, il bilancio di previsione dovrà prevedere l'iscrizione, prima di tutte le spese, di una quota di spesa virtuale alla voce "disavanzo" di gestione, che dovrà essere recuperata nel corso del relativo esercizio.

Obiettivi peculiari del processo di riforma approvato nel 2011 con il decreto legislativo n. 118 (modificato nel 2014 dal decreto legislativo n. 126), che ha introdotto la contabilità armonizzata per regioni, enti locali e loro organismi e società, sono la trasparenza e il consolidamento dei conti pubblici secondo le direttive dell'Unione Europea, per il raggiungimento dell'efficienza nella gestione e nell'utilizzo delle risorse pubbliche, unitamente alla qualità e trasparenza delle informazioni sul processo di allocazione delle risorse pubbliche e alla confrontabilità dei dati di bilancio. Scopo della riforma è altresì il miglioramento della rappresentazione della situazione economico finanziaria delle P.A. con sistemi più rispondenti alle esigenze degli *stakeholder* e dei decisori politici. Bolivar et al. (2013) osservano come la qualità delle informazioni finanziarie, la comparabilità e la conformità nel migliorare la responsabilità nell'uso delle risorse pubbliche abbiano stimolato un importante filone di studi sui fattori chiave che influenzano la contabilità e le scelte di divulgazione fatte dalle organizzazioni pubbliche. Gli autori rilevano tuttavia l'esistenza di un *gap* nella letteratura empirica sul tema degli impatti delle riforme istituzionali e di *governance* sulla qualità della comunicazione economico-finanziaria. Il presente studio intende pertanto cogliere l'opportunità rappresentata dal tale

gap per interrogarsi sugli impatti della riforma contabile sulla comunicazione economico-finanziaria delle P.A. in Italia.

Il *framework* della ricerca affonda le sue radici negli studi di Miller e Power (2013) sul ruolo della contabilità in ambito organizzativo e sui processi manageriali. Gli autori attribuiscono alle pratiche contabili un ruolo ben più ampio di quello di meri strumenti tecnici neutrali, in linea con corposi filoni di studio che hanno rimarcato le mutue interdipendenze ed influenze esistenti tra pratiche contabili, organizzazione e management tanto delle imprese, quanto delle pubbliche amministrazioni. Contabilità e organizzazione sono considerati fondamentalmente interdipendenti, perciò in grado di influenzarsi a vicenda.

Miller e Power (2013, nostra traduzione) sostengono che «l'*Accounting* non si limita a informare il processo decisionale economico, ma in molti casi costituisce la prerogativa stessa dell'attività economica...». Essi affermano che i processi contabili conducono ad una interpretazione in chiave economica della vita organizzativa, svolgendo i seguenti quattro ruoli o funzioni interagenti: *territorializing*, *mediating*, *adjudicating*, *subjectivizing*. La funzione di *territorializing* si riferisce all'attitudine dell'*Accounting* ad individuare "spazi calcolabili", nell'ambito delle organizzazioni considerate entità economiche. La funzione di *mediating* si riferisce all'idoneità dell'*Accounting*, che si pone in termini neutrali, di collegare, fornendo numeri che sono paragonabili anche quando le attività non sono paragonabili, attori e organizzazioni con differenti interessi. La funzione di *adjudicating* si riferisce all'attitudine dell'*Accounting* a fornire le basi per la misurazione e la valutazione delle prestazioni. L'*Accounting* sotto il profilo del *subjectivizing* può essere definito come una pratica individualizzante, sia all'interno che all'esterno dell'organizzazione: organizzazioni e individui, interpretati come "spazi calcolabili", sono soggetti a regolamentazione e controllo da parte degli altri, pur rimanendo "liberi di scegliere" entro i limiti posti delle norme o degli standard finanziari.

Nell'ambito delle quattro funzioni dell'*Accounting* teorizzate da Miller e Power, il tema della presente ricerca può essere inquadrato in quella dell'*adjudicating*, osservata nella prospettiva finanziaria e sociale. Tale ruolo dell'*Accounting* attribuisce alle pratiche contabili una funzione strumentale (a volte anche vincolante) ai processi di valutazione delle *performance*, sia individuali che organizzative. In altri termini gli autori collocano ciò che concerne l'*adjudicating* nell'alveo del *Performance Measurement* come base dei processi di valutazione e di *accountability*, e osservano un crescente interesse intorno a questo ruolo dell'*Accounting* in considerazione del fabbisogno di strumenti di misurazione e valutazione delle *performance*. L'*Accoun-*

ting, in quanto strumento di *performance measurement*, rende possibile la comparazione fra organizzazioni, ma soprattutto diventa strumento di *accountability* e trasparenza; l'infrastruttura contabile misura la *performance* e consente di attribuire la responsabilità per il raggiungimento di tale *performance* (Espeland, Sauder, 2007; Power, 1997a, 1997b; Strathern, 2000). Dagli anni Novanta il ruolo dell'*adjudicating* si estende per comprendere anche il concetto di rischio, ossia l'*Accounting* per valutare il grado di rischio di un'organizzazione. In tal senso il potenziale di tale ruolo si manifesta nella sua capacità di evidenziare o predire situazioni di *default*. La nostra attenzione in questo studio è sulle qualità giudicanti della contabilità, che comprendono le modalità attraverso le quali la contabilità classifica, conta, enumera, riepiloga e confronta i dati gestionali.

La contabilità è uno strumento per legittimare l'organizzazione e le azioni sociali in virtù dell'apparente razionalità dei suoi calcoli (March 1987; Caruthers, 1995): "La contabilità nasce per misurare, non il visibile, ma l'invisibile" (Meyer, 1986, nostra traduzione). Da questa prospettiva, sembra incontestabile che la contabilità dia visibilità alla gestione e alle attività organizzative (Miller, Power, 2013). La contabilità fornisce una misura razionale e legittima di "come" le risorse sono utilizzate, le attività controllate e gli scopi raggiunti (Meyer, 1983). Ne deriva che la contabilità legittima il potere in quanto misura il comportamento e le sue logiche (Scott, 2008).

La tesi che si sostiene in questo studio è che la riforma contabile ha indebolito il ruolo di *adjudicating* della contabilità, con particolare riferimento al rendiconto della gestione, e alla sua idoneità a misurare e rappresentare, oltre agli aspetti tecnici-finanziari, la capacità della regione di operare in termini di economicità. In altri termini il risultato di sintesi a cui conduce il documento consuntivo armonizzato non è più in grado di esprimere il significato amministrativo, gestionale ed economico delle risultanze contabili in relazione agli obiettivi e agli indirizzi della programmazione economico regionale, ma rimane un dato meramente tecnico privo di significato gestionale e politico (D'Alessio et al., 2015).

La funzione primigenia del rendiconto è riconducibile alla attività del "rendere conto" ossia del "dar ragione da parte di un soggetto ad un altro soggetto di ciò che si è fatto in raffronto a ciò che si doveva e si poteva fare". Da un punto di vista giuridico il presupposto fondamentale della rendicontazione è dato dal rapporto gestorio, cioè dal rapporto giuridico sottostante tra i soggetti, ed ha ad oggetto il dovere di informare, rappresentando analiticamente e globalmente i singoli momenti dell'attività svolta per consentirne la valutazione e quindi l'accertamento delle risultanze, e di dimostrare la regolarità e la proficuità dell'attività stessa. Il rendiconto rende perciò possibile

il controllo sull'attività stessa e il confronto, sia a livello qualitativo che quantitativo, con la programmazione. Da un punto di vista economico-aziendale rileva l'oggetto della rendicontazione, vale a dire la gestione aziendale nei suoi aspetti economico, finanziario e patrimoniale. Con riferimento a questi tre aspetti l'espressione "rendere conto" assume una connotazione specifica in cui il termine "conto" va oltre il significato di conoscenza ma assume il contenuto di «scritture riguardanti un dato oggetto aventi lo scopo di misurarne la variabile grandezza» (Maurini, 2005). Il meccanismo della rendicontazione comprende anche l'attività di rendere disponibili a varie categorie di soggetti i dati sulla gestione aziendale, nelle sue varie componenti, raccolti e sintetizzati. Assumono pertanto rilevanza i destinatari delle informazioni desumibili dal rendiconto, informazioni che devono essere organizzate, illustrate e sintetizzate in modo tale da agevolare l'interpretazione e la comprensione dei fenomeni aziendali. I dati di sintesi contenuti nel rendiconto devono perciò essere in grado di misurare la produttività di quel processo di allocazione delle risorse che assume il profilo di carattere qualificante nelle aziende pubbliche, consentendo al contempo di misurare la responsabilità per i risultati ottenuti. L'approccio economico-aziendale alla definizione concettuale di rendiconto non può assolutamente prescindere dall'attività gestionale che viene svolta dall'entità che si vuole sottoporre a rilevazione. In tale senso il rendiconto è finalizzato a rendere conto circa l'opportunità delle modalità di impiego delle risorse, il merito delle scelte di gestione poste in essere dagli organi di governo, e l'adeguatezza delle stesse rispetto agli obiettivi prefissati.

L'assunto di base di questo studio è che le norme che attualmente disciplinano la formazione del rendiconto, e del risultato di sintesi a cui conduce, hanno compromesso il ruolo e le funzioni che la teoria economico-aziendale attribuisce a questo strumento (riconducibile come visto sopra alla funzione di *Adjudicating* di Miller e Power), limitandone l'attitudine ad essere strumento di controllo economico e sociale. In altri termini la normativa ha dato luogo ad una prassi che ha minato l'idoneità del rendiconto ad essere strumento di *accountability*.

In termini generali, una relazione di *accountability* può essere definita come un dovere di resa del conto verso una qualche forma di autorità che ha delegato lo svolgimento di compiti e i relativi poteri (Gray, Jenkins, 1993; Sinclair, 1995; Mulgan, 2000), e dunque, come una forma di controllo volta a condurre chi ha ricevuto una delega di poteri a rendere conto della propria condotta (Uhr, 1999). Il principio può essere sinteticamente espresso come l'adozione di un comportamento chiaro, trasparente e lineare nell'utilizzo delle risorse, in modo da poter facilmente verificare come si siano impiegate

e quale sia stata la condotta in merito (Gray, Jenkins, 1993). Nel senso più ampio il principio si riferisce pertanto al chiedere e dare ragioni circa le modalità di impiego delle risorse assegnate (Roberts, Scapens, 1985; Sinclair, 1995; Willmott, 1996). Nel settore pubblico esiste una vasta gamma di soggetti verso i quali essere *accountable*, quindi, si può affermare che è presente un insieme molto variegato di *stakeholder* interessati a conoscere e ad avere informazioni (Buritt, Welch, 1997) e non esclusivamente quello che Stewart (1984) aveva indicato come “referente”.

Hinna (2005) osserva che la nozione di *accountability* riferita a qualsiasi tipo di struttura, riguarda un determinato “oggetto”, dunque “i fatti realizzati, i valori etici assunti, i risultati ottenuti rispetto alla missione, i fondi gestiti e l’allocazione delle risorse”; si rivolge a “qualcuno”, concerne pertanto la rendicontazione “alla platea degli *stakeholder*”; ed è inerente a un determinato “motivo” poiché serve a gestire la legittimazione sociale, il diritto ad operare a particolari condizioni di favore e a poter gestire le risorse. Il fabbisogno di *accountability* è generato, secondo l’autore, dalle asimmetrie informative tra P.A. e chi usufruisce dei servizi offerti, cioè i cittadini (che genera un fabbisogno di *accountability* esterna), tra chi ha poteri di indirizzo e controllo e poteri esecutivi e tra questi ultimi e chi ha poteri gestionali (*accountability* interna), e tra pubblica amministrazione e chi partecipa alla soddisfazione dei bisogni della comunità di riferimento, ossia altri attori pubblici e privati (*accountability* inter istituzionale).

La distinzione tra *accountability* interna ed esterna si riflette anche negli ambiti economico finanziario (*accountability* delle cifre, che concerne le somme impiegate o assorbite dalla p.a.) e nell’ambito sociale (*accountability* sociale, che concerne l’attività svolta dalle amministrazioni e la loro ricaduta sociale, c.d. *outcome*). L’*accountability* interna ha come scopo quello di supportare le decisioni di allocazione ed impiego delle risorse con riferimento alle scelte operate dal management nonché quello di individuare e definire spazi di autonomia e responsabilizzazione sui risultati. L’*accountability* esterna invece ha come scopo quello di supportare il controllo sociale della collettività sulle decisioni di allocazione ed impiego delle risorse, sul livello dei risultati raggiunti, economici e non economici, ed infine sulla loro coerenza rispetto alla missione istituzionale (per un approfondimento sulla differenza fra *accountability* interna ed esterna si rimanda a Rusconi, 2006).

Secondo Mussari (2011) l’*accountability* esprime il dover rendere conto, dover dare dimostrazione, dover spiegare. L’autore individua tre elementi fondanti il concetto di *accountability*: i soggetti coinvolti, ossia chi deve dar conto e chi ha il diritto di esigere la risposta; l’oggetto, ovvero di cosa occorre dar conto; gli strumenti, le tecniche e i canali comunicativi da utilizzare,

quindi in che modo bisogna dar conto. Buccellato (1997) fa riferimento all'*accountability* come capacità di dar conto del proprio operato e di assumere la responsabilità di risultato, mentre Matacena (2010) pone l'accento sulle risorse, osservando che l'*accountability* è da intendersi come esigenza del dover dare conto dei risultati ottenuti nel caso si utilizzino risorse non proprie.

Il concetto di *accountability* è collegato a quello di responsabilità pubblica. Secondo Guarini (2003), le aziende pubbliche devono infatti produrre valore per la comunità, il che rende necessario comunicare alla stessa comunità le azioni poste in essere e i risultati realizzati, dunque il valore generato deve essere misurabile. Si tratta di responsabilità per i comportamenti passati, presenti e futuri nei confronti di tutti i portatori d'interesse. Essere *accountable* garantisce la trasparenza sull'aspetto economico-finanziario, ma anche in merito alla sfera sociale, ambientale, politica, manageriale, organizzativa, gestionale. L'*accountability* necessita di un complesso di informazioni che siano attendibili, comprensibili, accessibili e diffuse. In tal senso esprime la responsabilità informativa dell'azienda medesima e prende corpo in quel sistema di comunicazioni, interne ed esterne, che nella trasparenza e nel controllo trovano la loro piena conformazione. In sintesi, tramite l'*accountability* prende corpo quel potere di controllo sugli esiti gestionali da parte di coloro su cui ricadono gli esiti della gestione stessa (Matacena, 2010). L'*accountability* individua l'area dedita all'informazione e alla comunicazione aziendale. Si può affermare che il contenuto e il livello di *accountability* sono direttamente correlati al modello di sistema informativo che deve essere prima di tutto in grado di attivare una rendicontazione complessiva incentrata su di un sistema unico di documenti contenenti dati e valori, che garantiscano la verifica della trasparenza gestionale, amministrativa e istituzionale (Puntillo, 2008; 2012).

I fabbisogni di *accountability* pubblica/politica sono originati dai meccanismi di rappresentanza e di mandato, e fanno riferimento alle deleghe che vengono attribuite agli organi deputati a gestire ed amministrare la cosa pubblica in virtù di un mandato elettorale. Infatti, attraverso le elezioni politico amministrative gli eletti rappresentano i propri elettori portatori di interessi di vario genere. Il bilancio si inserisce nel modello interpretativo dei fabbisogni di *accountability* pubblica in quanto rappresenta lo strumento con cui si definiscono le politiche pubbliche di settore, che sono, in accordo con Patton (1992), il parametro principale di misurazione dell'*accountability* pubblica. Il bilancio assolve contemporaneamente alle esigenze di rendicontabilità (dimostrabilità) e responsabilità, in quanto in esso si sintetizzano il valore delle risorse impiegate per il soddisfacimento dei bisogni sociali (le entrate pubbliche) e il valore

generato dall'azione pubblica (le spese pubbliche). Il bilancio risponde pertanto ad esigenze di trasparenza ed esprime il diritto – dovere di rendicontabilità e responsabilità da e verso politici, management, dipendenti, cittadini (in qualità di utenti nonché di contribuenti), e altre eventuali istituzioni governative. In questa sede si condivide pertanto la tesi secondo cui l'*accountability* pubblica/politica è storicamente connessa con la contabilità, e che la principale funzione dei meccanismi di *accountability* nelle pubbliche amministrazioni è quella di garantire il controllo democratico (Bovens, 2007). In tal senso i conti pubblici costituiscono una condizione necessaria per garantire il controllo democratico, perché forniscono, sia ai rappresentanti politici che agli elettori, gli *input* necessari per giudicare l'equità, l'efficacia e l'efficienza dell'azione di governo (Przeworski, Stokes, Manin 1999).

Nelle democrazie elettive le procedure di preparazione, esame e approvazione dei documenti che sintetizzano l'attività di prelievo coattivo e di spesa dell'organo esecutivo presentano una ricorrente specialità e tipicità, che riflette la specialità della funzione che sono chiamati ad assolvere questi documenti. Ci sono robuste ragioni storiche che spiegano la nascita e l'evoluzione degli organi elettivi nel mondo occidentale con le dinamiche legate in buona sostanza al controllo del prelievo e della spesa (De Ioanna, 2010). Nei Paesi dell'area OCSE si è sviluppata negli ultimi anni una ampia e approfondita riflessione, politica e tecnica, sulla morfologia che i bilanci pubblici (dello Stato e degli enti territoriali dotati di autonomia fiscale) devono assumere per assolvere al meglio le funzioni che massimizzano la qualità democratica di un sistema politico-economico¹. Vi è consenso tra gli studiosi nell'indicare nella qualità dell'*accountability* pubblica/politica un elemento cruciale per comprendere in che modo l'organo esecutivo risponde del proprio operato nei confronti dell'organo elettivo e, più in generale, in che modo quest'ultimo risponde di fronte agli elettori delle modalità con cui controlla l'operato dell'organo esecutivo (Sartori, 1987). Attraverso l'esame del rendiconto, in particolare, si può individuare il livello di responsabilità politica e amministrativa cui ricondurre: le scelte delle priorità politiche, la gestione delle risorse finanziarie e la verifica dei risultati. Attraverso il risultato di amministrazione si perviene ad una misura di sintesi, cioè al saldo della gestione complessiva di bilancio degli enti territoriali, il cui utilizzo (in caso di avanzo) e il cui ripiano (in caso di disavanzo) sono regolati da specifiche regole contabili. Il risultato di amministrazione costituisce quindi l'elemento di collegamento intertemporale tra i bilanci di esercizi successivi.

¹ Sulla qualità della democrazia si veda Mussari, 2011.

Alla luce di quanto premesso le domande di ricerca a cui intende rispondere questo studio sono le seguenti:

- Il risultato di amministrazione post-armonizzazione fornisce le basi per la valutazione sintetica di tutti gli elementi contabili del bilancio?
- Il risultato di amministrazione post-armonizzazione può supportare la valutazione delle azioni e dei risultati dell'azienda pubblica, l'alimentazione finanziaria del successivo processo di autorizzazione e le decisioni programmatiche?
- Il rendiconto può garantire la trasparenza dell'azione amministrativa, soddisfacendo le esigenze di dimostrabilità e responsabilità sull'impiego delle risorse?

5.3. Metodologia della ricerca

Per quanto riguarda la metodologia di analisi, l'approccio *middle-range* di Laughlin (1995) permea l'intera struttura della ricerca: dall'adozione di casi studio, alla prospettiva teorico-filosofica interpretativista ed infine all'utilizzo di differenti metodi di rilevazione. Nella metodica *middle-range* l'analista assume un ruolo rilevante nell'interpretazione delle evidenze empiriche, pertanto è necessaria una continua interazione tra soggetto e oggetto in analisi (Bassani, Cattaneo, 2017).

Dal punto di vista normativo sono state raccolte e analizzate le norme di dettaglio. Gli incontri informali con alcuni operatori del contesto hanno infine favorito la triangolazione di alcune evidenze e percezioni rilevate nell'analisi delle fonti primarie (i.e. normativa e interviste), consentendo l'interazione dell'approccio deduttivo con quello induttivo.

Sono state inoltre condotte delle interviste ad alcuni studiosi di aziende pubbliche, di cui vengono forniti ulteriori dettagli nel seguito del presente contributo.

Il *case study* costituisce la principale metodologia di ricerca qualitativa utilizzata negli studi sociali. Tale metodologia risulta particolarmente appropriata quando l'oggetto d'analisi è complesso ed il ricercatore ha bisogno di condurre un'analisi globale e approfondita del fenomeno complesso nel suo contesto di vita reale per capire l'interazione tra gli eventi e il contesto di riferimento (Yin, 2003; Yin, 2012; Berry, Otley, 2004). Lo studio di caso è adatto all'analisi di una realtà non lontana nel tempo, per la quale il ricercatore può utilizzare per la propria analisi non solo fonti documentali, ma anche entrare in contatto diretto, ad esempio tramite interviste, con coloro che hanno preso parte al fenomeno (Grandori, 1996).

Un aspetto rilevante dello studio di caso è pertanto la contestualizzazione, che rende tale metodo particolarmente appropriato quando non è opportuno separare il fenomeno dal contesto in cui si sviluppa (Chiucchi, 2012). Un secondo aspetto rilevante è la molteplicità delle tecniche di raccolta ed analisi dei dati a disposizione del ricercatore, conferendogli una ricca fonte di dati così da approfondire la comprensione del fenomeno indagato (Parker, 2012).

L'uso di casi studio permette, inoltre, ai ricercatori d'indagare il fenomeno sotto un profilo pratico, intervenendo così su uno dei punti più dibattuti nella letteratura aziendale e cioè il *gap* esistente tra teoria e prassi (Hopwood, 1983; Ryan et al., 2002; Chiucchi, 2014). Tale caratteristica costituisce uno dei principali punti di forza dell'utilizzo della metodologia del caso studio.

Per perseguire l'oggetto della ricerca è stato necessario ricostruire e comunicare i punti di vista degli attori coinvolti nel processo di costruzione del rendiconto e di determinazione del risultato di amministrazione, per cui è stato importante affiancare alla metodologia documentale lo strumento delle interviste (Bowen, 2009).

I dati raccolti tramite intervista sono quindi stati opportunamente trattati ed analizzati: le interviste sono state accuratamente trascritte e le annotazioni effettuate durante l'indagine sul campo sono state rielaborate ed arricchite da informazioni non annotate in loco per ragioni di tempo. La *reliability* dei dati è stata assicurata sia da una raccolta dati proveniente da diverse fonti (documentale, osservazioni, interviste) sia dall'utilizzo di più ricercatori (i ricercatori coinvolti nell'indagine hanno confrontato le risultanze dell'analisi); entrambe queste tecniche rientrano nella *within method triangulation*, tecnica che consente di conferire validità contestuale allo studio effettuato, aumentandone la credibilità (Chiucchi, 2012).

L'analisi documentale ha preso in esame i conti consuntivi con le relative relazioni sulla gestione e, ove disponibili sul sito web, anche le relazioni dell'organo di revisione. Per taluni approfondimenti connessi all'applicazione delle nuove norme, sono stati consultati i giudizi di parificazione delle competenti sezioni regionali dalla Corte dei Conti.

L'approccio seguito nello studio dei casi è di tipo interpretativo. Secondo l'approccio interpretativo i fenomeni vanno contestualizzati nel tempo e nello spazio e spiegati solo in termini di quello che significano per le persone che vi prendono parte; non esiste cioè una realtà oggettiva, ma la realtà viene costruita dagli individui e il ricercatore è chiamato a interpretarla. Alla luce di tale approccio, i fenomeni sociali ed economici non possono semplicemente essere osservati, ma devono anche essere interpretati dal ricercatore.

Questo significa che c'è non una realtà assoluta, ma piuttosto diverse possibilità sono generate dal punto di vista adottato per interpretare i fatti (Ryan et al., 2002).

L'indagine è estesa a quattro regioni (Campania, Lazio, Lombardia e Piemonte), su un orizzonte temporale di tre anni. La costruzione del *database* per la successiva analisi quantitativa ha pertanto richiesto una operazione di raccolta e trattamento dei dati di bilancio delle regioni oggetto di analisi. L'intervallo temporale di analisi è il triennio. Si tratta di dati aventi natura sia sezionale (*cross section*) che longitudinale; per tale ragione assumono la connotazione di dati *panel*, che consentono non solo di cogliere le differenze esistenti tra le diverse entità (caratteristica dei dati *cross section*) ma, soprattutto, di analizzare il *trend* delle variabili di interesse (risultato di amministrazione, quota vincolata, accantonata, destinata, libera) avendo a disposizione i dati per più orizzonti temporali (longitudinali).

Gli elementi di originalità dello studio sono ravvisabili nella base di analisi teorica ed empirica fornita con riferimento agli effetti prodotti dall'armonizzazione contabile sulle finalità proprie del sistema di rendicontazione dell'azienda regione.

5.4. Analisi della letteratura

Nell'ambito di questo progetto di ricerca è parso utile effettuare una breve rassegna della letteratura che consentisse di evidenziare come gli studiosi italiani di discipline economico-aziendali abbiano affrontato nel tempo il tema del risultato di amministrazione. Questa rassegna bibliografica si propone di inquadrare le pubblicazioni sul risultato di amministrazione in un'ottica storica ed è stata condotta lanciando specifiche parole chiave legate al concetto di "risultato di amministrazione" con due distinte modalità: (a) sugli indici di due riviste, ossia l'attuale Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale (RIREA), della quale sono state considerate le tre serie (dalla sua fondazione nel 1901 fino al 2017²) e la rivista Azienda Pubblica per il

² Fra le varie riviste che hanno operato tra le fine dell'Ottocento e l'inizio del Novecento, questa è l'unica ancora oggi operante. La sua lunga storia si snoda in tre momenti principali, caratterizzati da tre distinte denominazioni (oltre che da cambiamenti nella sua *mission*):

– *Rivista di Ragioneria* (dal 1901 al 1907);

– *Rivista Italiana di Ragioneria* (dal 1908 al 1972);

– *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale* (dal 1972 in poi).

Cfr. De Cristofaro (2013).

periodo 1992-2017³; (b) sul sito www.sbn.it. In tal modo l'analisi è stata condotta prendendo in considerazione sia articoli su rivista sia contributi monografici.

In riferimento alle riviste, è stata dunque effettuata sia una ricerca sistematica sui due periodici sopraccitati sia una ricerca tramite il sito www.sbn.it. La scelta delle due riviste summenzionate è stata effettuata perché RIREA è una rivista generalista (aperta anche a pubblicazioni sul settore pubblico) particolarmente longeva e rappresentativa dei contributi degli studiosi italiani di Economia Aziendale, mentre Azienda Pubblica è una rivista specialistica del settore pubblico che rappresenta un punto di incontro tra l'accademia e gli operatori aziendali. La ricerca delle monografie è stata invece condotta esclusivamente tramite il sito www.sbn.it. La maggior parte dei risultati è emersa dal lancio delle parole chiave sugli indici di RIREA.

La ricerca ha consentito di esaminare il contributo che gli studiosi italiani hanno fornito nel corso del XX secolo e dei primi anni del XXI secolo sul risultato di amministrazione. Nel complesso, è stato individuato un numero piuttosto limitato di pubblicazioni sul tema.

Dalla ricerca sono emersi:

- n. 20 contributi su RIREA;
- nessun contributo su Azienda Pubblica;
- n. 19 contributi su www.sbn.it.

In riferimento ai 19 contributi identificati con il lancio di *keyword* su www.sbn.it, si tratta di 8 monografie e 11 articoli su rivista. Tra le monografie così identificate, 5 sono state pubblicate tra il 1900 e il 1941; le restanti 3 sono state pubblicate tra il 1996 e il 2016. In particolare, si evidenzia che le due monografie più recenti (pubblicate rispettivamente nel 2015 e nel 2016) analizzano aspetti del risultato di amministrazione connessi alle innovazioni normative relative all'armonizzazione contabile.

Gli articoli su rivista emersi dalla ricerca su www.sbn.it sono stati pubblicati tra il 2007 e il 2017. Tra di essi, 5 sono stati pubblicati su *Azienditalia: mensile di amministrazione, gestione, controllo e organizzazione degli enti locali*; 3 su *La finanza locale: rivista mensile di contabilità e tributi*, 2 su *Nuova rassegna di legislazione, dottrina e giurisprudenza: rivista amministrativa quindicinale per i comuni, le province e per gli altri enti locali* e uno

³ L'orizzonte temporale analizzato corrisponde agli indici della rivista disponibili su ESSPER al seguente indirizzo: <http://www.biblio.liuc.it/scripts/essper/SchedaPeriodico.asp?codice=2>. Gli indici in questione non coprono l'intera vita della rivista, ma sono più completi rispetto a quelli rinvenibili sul sito web della rivista *Azienda Pubblica*, sul quale gli indici sono disponibili solo per il periodo 2004-2017.

su *Comuni d'Italia: rivista mensile di dottrina, giurisprudenza e tecnica amministrativa*.

In riferimento alle tematiche affrontate negli scritti, va fatta una distinzione tra le monografie (che, per loro natura, si prestano a trattare innumerevoli aspetti connessi a un determinato tema) e gli articoli su rivista (che invece affrontano, in genere, uno o pochi argomenti). La specificità del contenuto di questi ultimi li rende particolarmente interessanti ai fini della presente analisi. Per esigenze di sintesi, in questa sede si presenta una breve disamina relativa unicamente ai contenuti degli articoli emersi da RIREA. Considerando, infatti, che si tratta di contributi pubblicati in un lungo orizzonte temporale (tra il 1901 e il 1978), gli argomenti affrontati in questi scritti spaziano tra diversi aspetti del risultato di amministrazione. Al contrario, gli articoli emersi da www.sbn.it si concentrano in un orizzonte temporale più limitato (tra il 2007 e il 2017), focalizzandosi prevalentemente su aspetti del risultato di amministrazione connessi alle innovazioni normative intervenute in quel periodo.

La tabella 5.1 indica gli articoli rinvenuti sugli indici di RIREA mediante il lancio delle *keyword*.

Gli articoli individuati su RIREA si concentrano nella maggior parte dei casi sulla descrizione e sull'analisi di norme relative al risultato di amministrazione. Ampia parte degli articoli emersi dalla ricerca descrive il risultato di amministrazione alla luce dei contributi di noti studiosi della materia che *pro tempore* si occupavano di questa tematica. Altri aspetti ricorrenti negli articoli individuati riguardano la spiegazione generale delle modalità di calcolo del risultato di amministrazione, l'aleatorietà dei concetti di "competenza" e di "residui", le diverse accezioni in cui la competenza e i residui possono essere analizzati, nonché il dilemma circa l'obbligatorietà o la non obbligatorietà dell'iscrizione nel bilancio preventivo dell'avanzo e del disavanzo di amministrazione. Alcuni contributi analizzano inoltre il significato tecnico da attribuire al risultato di amministrazione e l'accezione da attribuire ai termini "residui" e "competenza". Alcuni di questi articoli affrontano tematiche tuttora dibattute; è il caso per esempio di scritti che vertono su:

- critiche alla contaminazione del bilancio di competenza con l'iscrizione di eccedenze e deficienze degli anni precedenti, tipicamente rinvenute nei bilanci di cassa;
- come iscrivere nel modo più corretto dati relativi al risultato di gestione degli anni precedenti nel bilancio di previsione di competenza dell'anno venturo. A tal proposito, era oggetto di dibattiti l'oppor-

tunità di iscrivere nel bilancio di previsione di competenza il risultato dei precedenti esercizi in forma integrale, ossia mediante l'inserimento dei residui attivi e passivi (Richichi, 1938) o in forma differenziale, ossia mediante l'inserimento dell'avanzo o del disavanzo di amministrazione (Richichi, 1938, postilla di Zeffirino Boeche). La differenza tra le due soluzioni si trovava nell'epoca di iscrizione in bilancio dei componenti del risultato di amministrazione (Zuccarello, 1940): nel primo caso (Richichi, 1938) ciò andava fatto al momento di compilazione del bilancio preventivo, con possibilità di introdurre successivamente delle modifiche, una volta approvato il consuntivo dell'esercizio precedente, mentre nel secondo caso l'iscrizione andava rimandata al momento dell'approvazione dell'ultimo bilancio consuntivo (Richichi, 1938, postilla di Zeffirino Boeche);

- come fronteggiare il pericolo di gonfiare l'avanzo di amministrazione nel bilancio di previsione a causa dell'inserimento di dati non ancora effettivi. Una delle soluzioni proposte era la destinazione obbligatoria dell'avanzo di amministrazione in titoli di Stato (Zuccarello, 1940). Un'altra possibile soluzione era la creazione di un "fondo di riserva congiunturale" frutto dell'accantonamento di disponibilità volte a fronteggiare le fluttuazioni cicliche (Richichi, 1938);
- suggerimenti in merito a una corretta applicazione delle direttive ragionieristiche per migliorare il risultato delle amministrazioni pubbliche. Un caso emblematico a tal proposito è l'articolo di Pozzi (1956), nel quale lo Studioso proponeva di: a) applicare in modo rigoroso il principio di economicità (da lui inteso come principio del minimo mezzo); b) avvicinare nel tempo le competenze finanziarie e quelle economiche; c) avvicinare nel tempo le competenze economiche attive a quelle passive; d) cercare di creare un equilibrio tra proventi e oneri; e) cercare di creare un equilibrio tra competenze finanziarie attive e passive; f) equilibrare nel tempo i momenti di tesoreria; g) ridurre per quanto possibile l'importo dei residui di bilancio.

Tab. 5.1 – Contributi sul risultato di amministrazione rinvenuti su RIREA con il lancio di keyword

Anno di pubblicazione	Autore	Titolo articolo
1901	Montani Ulisse	La previsione dell'avanzo o disavanzo finanziario da iscriversi nei bilanci comunali
1911	Anonimo	Avanzo di amministrazione
1914	Palumbo Pietro	Bilanci di previsione e residui
1930	Terenghi Luigi	L'avanzo e il disavanzo di amministrazione nei bilanci degli enti pubblici minori
1932	Pozzi Leone	Calcolo dell'avanzo di amministrazione
1934	Arangio Giuseppe	La determinazione del presunto avanzo d'amministrazione
1935	Cancelotti Marcello	L'impiego dell'avanzo di amministrazione (<i>Con postilla di Zeffirino Boeche</i>)
1938	Richichi Vincenzo	L'avanzo di amministrazione nei bilanci di previsione dei comuni
1940	Zuccarello Giuseppe	Avanzo di amministrazione e fondo di riserva congiunturale
1951	Aricò Rosario	L'avanzo (o disavanzo) presunto di amministrazione: sua determinazione
1954	Pozzi Leone	Importanza del risultato amministrativo
1956	Pozzi Leone	Competenza finanziaria e competenza economica
1957	Galantino Pantaleo Mario	Avanzo o disavanzo di amministrazione nei bilanci comunali
1957	Pozzi Leone	Ancora sul concetto di competenza
1957	Pozzi Leone	Introduzione dei residui nel bilancio
1958	Levi Eugenio	Sulla determinazione del presunto avanzo o disavanzo di amministrazione
1963	Pozzi Leone	Copertura del disavanzo
1970	Quintano Claudio	Sull'interpretazione del risultato annuale di pubblica amministrazione
1977	Romeo Antonio	Note di ragioneria pubblica: il risultato di amministrazione negli istituti d'istruzione secondaria dotati di personalità giuridica ed autonomia amministrativa
1978	Romeo Antonio	La destinazione dell'avanzo di amministrazione nelle istituzioni scolastiche

La tabella 5.2 mostra i contributi emersi mediante la ricerca su www.sbn.it.

Tab. 5.2 – Contributi sul risultato di amministrazione rinvenuti su www.sbn.it con il lancio di keyword

Anno di pubblicazione	Autore	Tipo di contributo	Titolo contributo
1900	Soldati Ettore	Monografia	Per l'articolo 130 del Regolamento 19 settembre 1899, n. 394: avanzo o disavanzo d'amministrazione da applicarsi al bilancio comunale
1933	Cessari Giovanni	Monografia	Avanzo di amministrazione e assestamento del bilancio
1936	Almondo Mario	Monografia	Avanzo di amministrazione e assestamento del bilancio
1938	Richichi Vincenzo	Monografia	L'avanzo di amministrazione nei bilanci di previsione dei comuni
1941	Pugliesi Emilio	Monografia	L'avanzo e il disavanzo di amministrazione nei bilanci di previsione degli enti locali: dottrina, legislazione e pratica
1996	Zangara Domenico	Monografia	L'avanzo di amministrazione: applicazione ed utilizzazione
2007	Rossi Marco	Articolo in rivista	Avanzo di amministrazione presunto: incertezze normative e problematiche connesse alla sua applicazione
2008	Ceriana Riccardo	Articolo in rivista	Estinzione anticipata di prestiti: utilizzo dell'avanzo di amministrazione (finanziaria 2008)
2013	Simeone Cinzia	Articolo in rivista	Il risultato di amministrazione. L'evoluzione della disciplina nella riforma contabile del D.Lgs. n. 118/2011
2014	Simonetto Mirko	Articolo in rivista	L'utilizzo del fondo pluriennale vincolato introdotto dall'armonizzazione dei sistemi di bilancio
2014	Giannotti Vincenzo	Articolo in rivista	Il passaggio dal fondo svalutazione crediti al fondo crediti di dubbia esigibilità nel nuovo bilancio armonizzato
2014	Paladini Nicola	Articolo in rivista	Il fondo di credito di dubbia esigibilità nella contabilità armonizzata dell'ente locale
2015	Ghiandoni Daniela, Masini Elena	Articolo in rivista	Il disavanzo tecnico e il disavanzo di amministrazione: due modalità diverse di calcolo e di finanziamento
2015	Simeone Cinzia	Articolo in rivista	Il disavanzo di amministrazione
2015	Rasi Ivana	Monografia	Fondo pluriennale vincolato: dalla previsione al rendiconto: aspetti applicativi e gestionali
2016	Bellesia Mauro	Articolo in rivista	L'applicazione dell'avanzo di amministrazione
2016	Giannotti Vincenzo	Articolo in rivista	Destinazione al FCDE dell'avanzo vincolato: possibile illegittimità costituzionale
2016	Quecchia Marcello	Monografia	Le variazioni di bilancio degli enti locali nell'ordinamento contabile armonizzato: guida operativa: caratteristiche di ciascun tipo di variazione, organi competenti, termini di adozione, ruolo dei revisori dei conti, variazioni al fondo pluriennale vincolato: con schemi e modello personalizzabili
2017	Giannotti Vincenzo	Articolo in rivista	L'avanzo vincolato del Fondo Anticipazioni di Liquidità e la sua destinazione al FCDE

Dalla ricerca bibliografica condotta emergono alcuni aspetti che meritano di essere sottolineati:

- la relativa esiguità dei contributi emersi, sia su rivista sia in forma monografica;
- la datazione degli articoli emersi su RIREA, che si concentrano prevalentemente nella prima metà del Novecento (con una presenza più elevata tra il 1901 e il 1914, nonché negli anni Trenta e Cinquanta). Gli ultimi contributi in materia compaiono negli anni Settanta. Dopo questo periodo, sebbene emerga qualche articolo relativo al settore pubblico, non è stato rinvenuto più nulla di specifico sul risultato di amministrazione. Questo aspetto potrebbe giustificarsi con un possibile spostamento delle pubblicazioni in tema di aziende pubbliche verso altre sedi editoriali;
- il mancato rinvenimento di articoli associati alle *keyword* lanciate sulla rivista Azienda Pubblica;
- la riduzione, negli ultimi anni, delle monografie sul tema;
- lo spostamento, in tempi recenti, degli articoli sul risultato di amministrazione verso riviste a taglio più professionale che accademico.

Per fornire un'interpretazione degli aspetti emersi dalla rassegna della letteratura si è deciso di effettuare delle interviste a sei studiosi del settore pubblico, la cui esperienza in materia è stata utile per analizzare in maniera critica i risultati rilevati. L'interpretazione dei risultati emersi dalla ricerca bibliografica è presentata nel paragrafo seguente.

5.5. Considerazioni sui risultati dell'analisi della letteratura

La rassegna della letteratura sintetizzata nel paragrafo precedente ha evidenziato una presenza piuttosto limitata di contributi sul risultato di amministrazione, sia nell'ultimo decennio sia in ottica storica.

La numerosità dei contributi in materia si mantiene piuttosto bassa in tutto l'orizzonte temporale considerato. Bisogna però sottolineare che la ricerca sugli indici di RIREA ha evidenziato una maggiore presenza dei contributi su questo tema negli anni Dieci, Trenta, Cinquanta e Settanta del Novecento e una completa scomparsa di questa tematica dopo gli anni Settanta. Al contrario, la ricerca su www.sbn.it ha evidenziato contributi sul risultato di amministrazione lungo un orizzonte temporale che va dal 1900 al 2017, con una maggiore diffusione durante il XXI secolo e, in particolare, nel periodo che segue l'emanazione del D.Lgs. n. 118/2011.

La tipologia di contributi identificati dalla ricerca è in linea con le tendenze che hanno contraddistinto le pubblicazioni scientifiche e professionali lungo l'orizzonte temporale analizzato. Bisogna infatti considerare che, in ambito accademico, le monografie sono state a lungo ritenute il prodotto editoriale di maggiore qualità e rilevanza, mentre gli articoli su rivista avevano (almeno durante il XX secolo) un rilievo di gran lunga inferiore. Solo in anni recenti, con l'apertura della comunità accademica italiana all'internazionalizzazione della ricerca, gli articoli su rivista hanno acquistato una maggiore "dignità scientifica", diventando un prodotto editoriale estremamente diffuso (per dettagli sull'evoluzione delle modalità di ricerca e di pubblicazione degli studiosi italiani di Economia Aziendale cfr. Dalli, 2011; Canziani, 2012; Izzo, 2012; Quagli, 2012; Lai, Lionzo, Stacchezzini, 2015). La rassegna della letteratura mostra risultati in linea con il panorama appena descritto. Infatti, la ricerca su www.sbn.it evidenzia una assoluta preponderanza delle monografie fino agli anni Novanta e una completa inversione di tendenza a partire dagli anni 2000, quando iniziano a prevalere gli articoli su rivista.

Un ulteriore dato meritevole di considerazione è la tipologia di articoli su rivista emersi nell'orizzonte temporale analizzato: fino agli anni Settanta si riscontrano alcuni articoli su RIREA; negli anni Ottanta non emergono contributi di alcun tipo (né monografici né su rivista); a partire dagli anni Novanta si riscontrano degli articoli su rivista, pubblicati però su periodici di tipo più prettamente professionale che accademico. Bisogna ricordare che proprio a partire dagli anni Novanta la comunità accademica del nostro ambito disciplinare ha iniziato a distinguere in maniera più netta rispetto al passato le pubblicazioni scientifiche da quelle professionali. Dagli anni Novanta in poi sembra dunque che gli articoli sul risultato di amministrazione trovino trattazione quasi esclusivamente in ambito professionale, mentre pare decisamente ridotto l'interesse scientifico in materia. Questo aspetto merita, a nostro avviso, di essere analizzato, anche alla luce delle interpretazioni che di questo fenomeno hanno fornito gli intervistati.

La scarsità di pubblicazioni sul risultato di amministrazione può dipendere da vari fattori:

- un aspetto rilevante, a tal proposito, è il forte orientamento delle amministrazioni pubbliche verso i dati previsionali rispetto a quelli consuntivi. La logica "autorizzatoria" che permea il contesto pubblico porta, infatti, a dedicare maggiore attenzione al bilancio di previsione rispetto al rendiconto. Il risultato di amministrazione si collega principalmente al rendiconto, e ciò può spiegare la scarsa attenzione degli studiosi verso questo risultato;

- il risultato di amministrazione può essere considerato come un dato poco significativo, se confrontato con il reddito d'esercizio delle imprese. Anche le ricadute operative di questi due risultati sono ben diverse: il risultato economico delle imprese è molto importante non solo ai fini della remunerazione dei portatori di capitale proprio, ma anche della valutazione che dell'impresa viene effettuata da finanziatori esterni (per esempio da parte delle banche per la concessione di finanziamenti). Nel caso delle aziende pubbliche, invece, il risultato di amministrazione non riveste un ruolo così importante in termini di ricadute operative;
- il risultato di amministrazione è stato storicamente un dato interessante per la *governance* delle aziende pubbliche (dunque per soggetti interni alle amministrazioni), mentre ha interessato poco i soggetti esterni alle amministrazioni stesse, fatta eccezione per le attività di controllo della Corte dei Conti;
- le informazioni fornite dal risultato di amministrazione sono di natura ibrida, in quanto includono dati di cassa e di competenza. Trattandosi di un risultato "misto", esso non riesce a fornire informazioni sufficientemente significative sotto il profilo "finanziario puro". Al più, questo risultato può essere considerato come un indicatore primordiale della "massa spendibile" da parte dell'azienda che lo determina;
- le sanzioni e i meccanismi di ripianamento connessi a situazioni di disavanzo sono poco rilevanti ed efficaci. Ne consegue uno scarso interesse degli studiosi per questo risultato;
- le tematiche connesse alla contabilità pubblica sono state storicamente oggetto di attenzione non solo da parte degli aziendalisti, ma anche dei giuristi e degli economisti. La condivisione di questo ambito di studi con altre discipline ha probabilmente spinto gli economisti d'azienda a fornire contributi su argomenti tipicamente affrontati nel proprio settore disciplinare (per esempio il sistema contabile economico-patrimoniale, il sistema contabile per la decisione e la programmazione, l'analisi dei costi, ecc.), dedicando minore attenzione a temi già affrontati da altre discipline (come ad esempio gli aspetti giuridici del risultato di amministrazione);
- la determinazione del risultato di amministrazione è una procedura che può ragionevolmente essere interpretata come un "tecnicismo contabile". Da ciò può dipendere una visione diffusa in virtù della quale questo dato sia considerato meritevole di essere affrontato da un punto di vista professionale, mentre risulti meno interessante sotto il profilo strettamente scientifico.

Le considerazioni qui sopra riportate giustificano la scarsa attenzione “scientifica” verso il risultato di amministrazione ai giorni nostri. È opportuno però analizzare il fenomeno anche in ottica storica. Dalla ricerca condotta emerge, infatti, che le pubblicazioni sul risultato di amministrazione hanno trovato un certo spazio (sia pure limitato) nella rivista RIREA fino agli anni '70, per poi scomparire del tutto da questa rivista. Come è stato affermato in precedenza, fino a pochi anni fa la distinzione tra pubblicazioni “scientifiche” e pubblicazioni “professionali” non era ancora così netta come lo è attualmente. Nel 1988 è stata fondata la rivista Azienda Pubblica, che è stata la prima sede editoriale deputata ad accogliere elettivamente pubblicazioni di area economico-aziendale sul settore pubblico. Sebbene questa rivista sia orientata sia alla teoria sia alla prassi (tant'è che il suo sottotitolo è “teoria ed esperienze di *management*”), essa si rivolge prioritariamente al contesto accademico. Questo aspetto può giustificare al contempo il mancato rinvenimento di articoli sul risultato di amministrazione nella rivista in oggetto nonché una discreta presenza di articoli in materia su riviste di taglio più prettamente professionale (quali Azienditalia e La finanza locale, sulle quali è stato rinvenuto il maggior numero di contributi mediante la ricerca su www.sbn.it).

Da un punto di vista storico, la scarsa attenzione degli aziendalisti verso il risultato di amministrazione può giustificarsi anche alla luce di un fenomeno più vasto, riconducibile allo scarso rilievo che per molto tempo è stato attribuito alle aziende pubbliche nell'economia d'azienda (Borgonovi, 1979; Mele, 1995; Vagnoni, 1998). Infatti, fino agli anni Settanta alcuni studiosi del nostro settore si erano occupati di aziende pubbliche, ma lo avevano fatto essenzialmente in una fase del loro percorso scientifico e non in maniera esclusiva o prevalente (Vagnoni, 1998, pp. 358 ss.). Solo successivamente si è creato un gruppo di studiosi dediti in maniera prevalente e sistematica allo studio del settore pubblico (Mele e Sicca, 1995). In questo contesto si colloca la fondazione, nel 1988, della rivista Azienda Pubblica, nata proprio nella fase in cui gli studi sulle aziende pubbliche hanno iniziato ad assumere una maggiore rilevanza scientifica nel nostro settore.

Dopo aver analizzato e interpretato i risultati della rassegna della letteratura, si ritiene utile chiudere questo paragrafo sintetizzando le opinioni espresse dagli intervistati sulla capacità informativa del risultato di amministrazione e sulla rilevanza di questo tema nei nostri studi.

Si è ritenuto utile cercare di capire cosa pensano i soggetti intervistati del risultato di amministrazione, così come determinato alla luce delle novità introdotte in sede di armonizzazione contabile. Le loro opinioni sono state utili per rispondere alle domande di ricerca, che indagano la capacità informativa del risultato di amministrazione alla luce delle più recenti novità normative.

In riferimento alla *prima domanda di ricerca* (il risultato di amministrazione post-armonizzazione fornisce le basi per la valutazione sintetica di tutti gli elementi contabili del bilancio?), un intervistato ha precisato che “bisognerebbe prima di tutto chiarire cosa intendiamo per ‘risultato’ e che tipo di risultato vogliamo offrire ai lettori del bilancio. La contabilità finanziaria potenziata e l’armonizzazione avevano l’intento di rendere più marcata la dimensione finanziaria rafforzando anche quella economica, nella logica dell’affiancamento alla contabilità economico-patrimoniale. Le nuove modalità di calcolo del risultato di amministrazione:

- da un lato mantengono l’originaria impostazione di questo risultato;
- dall’altro lato, gli elementi che sono stati aggiunti per la sua determinazione, a mio avviso, non sono espressione del risultato stesso, della dinamica finanziaria, di ciò che è spendibile e di ciò che rimane ai fini della programmazione”.

Uno degli intervistati ha invece puntualizzato che, a suo avviso, nelle contabilità pubbliche è molto più interessante e significativo analizzare i risultati di competenza (avanzo/disavanzo) rispetto al risultato di amministrazione. Ad avviso dell’intervistato, per molti anni la capacità segnaletica del risultato di competenza (ossia la differenza tra accertamenti e impegni) è stata sotto-stimata, nella convinzione che il risultato di amministrazione fosse un dato più significativo, contenente anche le informazioni relative alla gestione di competenza. A giudizio dell’intervistato, invece, il risultato del singolo esercizio è molto più significativo del risultato di amministrazione, in quanto fornisce la misura della capacità dell’ente di indebitarsi o di costruire posizioni giuridiche creditorie in riferimento a un singolo periodo amministrativo. Per questo motivo l’intervistato ritiene che, sebbene il risultato di amministrazione sia il dato primario nella contabilità pubblica, esso non sia sufficiente per spiegare l’andamento della vita di un ente pubblico.

In generale, dalle risposte degli intervistati emerge che il risultato di amministrazione è stato in passato ed è ancora oggi un dato di primaria importanza nelle aziende pubbliche. In una delle interviste, per esempio, è stato affermato che esso «è un risultato [...] insostituibile nella contabilità finanziaria, perché indica la dimensione del margine di tesoreria utilizzabile a breve termine». Tuttavia, alcuni intervistati hanno sottolineato che, a seguito delle più recenti modifiche normative, il risultato di amministrazione fornisce addirittura troppe informazioni rispetto al necessario, con effetti negativi sulla sua reale capacità informativa. In sostanza, essi ritengono che alcune delle informazioni riportate nelle sezioni B, C, D ed E del prospetto dimostrativo appesantiscano il risultato medesimo, con conseguenti effetti nega-

tivi sulla significatività e rilevanza delle informazioni rinvenibili compromettendo, in ultima analisi, la chiarezza del suddetto risultato.

In riferimento alla *seconda domanda di ricerca* (il risultato di amministrazione post-armonizzazione può supportare la valutazione delle azioni e dei risultati dell'azienda pubblica, l'alimentazione finanziaria del successivo processo di autorizzazione e le decisioni programmatiche?), la maggior parte degli intervistati ha espresso qualche perplessità. Uno degli intervistati, in particolare, ha affermato: «credo che la significatività del risultato di amministrazione sia indebolita in riferimento alla capacità di valutare il mandato elettorale. Ciò dipende dal fatto che:

- sono stati troppo concentrati gli oneri che gravano su questo risultato;
- è stato eccessivamente dilatato l'orizzonte temporale di riferimento.

In sostanza, il risultato include sia elementi che hanno a che fare con l'esercizio amministrativo sia elementi che riguardano un periodo di tempo di molti anni (per esempio gli accantonamenti per anticipazioni di liquidità, per i rischi sulle partecipate, per contenziosi, ecc.)».

In riferimento alla capacità del risultato di amministrazione di supportare le decisioni programmatiche, un intervistato ha sottolineato che, fino all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 118/2011, l'entità dei residui era estremamente elevata; in alcune regioni i residui passivi hanno sfiorato i 20 miliardi di euro. A tal proposito, il medesimo intervistato ha precisato: «è come se in un anno si avessero due bilanci: il classico bilancio di previsione e quello per la gestione dei residui». A suo avviso, ciò ha inficiato notevolmente il ruolo che il risultato di amministrazione poteva realmente svolgere nel processo di programmazione.

Sono state espresse anche delle perplessità sulla capacità del risultato di amministrazione di supportare la valutazione delle azioni e dei risultati dell'azione pubblica. A tal proposito, in una delle interviste è stato affermato: «sotto l'aspetto finanziario, non sempre il risultato di amministrazione è indicativo di ciò che immaginiamo. Se l'ente ha pochi residui attivi e tanti residui passivi, ciò è sicuramente negativo sotto l'aspetto sociale. Infatti, ciò significa che l'amministrazione ha speso più di quanto è stata capace di restituire. Al contrario, sotto l'aspetto finanziario, il medesimo risultato è positivo, poiché l'ente incassa tendenzialmente a breve termine e paga a lungo termine. Quindi bisogna capire quale funzione attribuiamo al risultato di amministrazione».

Una risposta che sintetizza le opinioni espresse da gran parte degli intervistati in relazione a questa domanda di ricerca è la seguente: «ogni bilancio risponde a specifiche esigenze conoscitive in funzione delle quali viene costruito. Se ci riferiamo alle esigenze poste dalla normativa che lo disciplina,

il risultato di amministrazione risponde alle necessità conoscitive sottese. Se invece consideriamo il risultato di amministrazione come uno strumento indicativo della capacità di amministrare o come pilastro per l'attività di programmazione, esso non assolve appieno a questa funzione».

La risposta riportata nel precedente capoverso può essere meglio interpretata alla luce delle considerazioni formulate da un altro intervistato, secondo il quale il risultato di amministrazione post-armonizzazione non supporta adeguatamente la valutazione delle azioni e dei risultati dell'azienda pubblica, l'alimentazione finanziaria del successivo processo di autorizzazione e le decisioni programmatiche perché l'inserimento di varie tipologie di quote accantonate per passività potenziali denota un'eccessiva prudenza, la quale limita la spesa pubblica e le connesse possibilità di sviluppo economico. In sostanza, si rinviene una discrasia tra la "parte alta" del prospetto di determinazione del risultato di amministrazione (ossia la sezione A) e la "parte bassa" del medesimo prospetto (ovvero le sezioni rimanenti): mentre nella parte alta si applica correttamente il principio di competenza finanziaria potenziata, non si può dire altrettanto della parte bassa, in cui vengono inseriti accantonamenti estremamente variegati, che non sempre si riferiscono al periodo amministrativo oggetto di rendicontazione. In sintesi, mentre la sezione A applica correttamente il principio di competenza finanziaria potenziata, l'eccessiva prudenza adottata porta a non applicare correttamente tale principio nelle sezioni rimanenti, comportando di conseguenza un freno all'attività di programmazione per l'anno successivo. Ciò è confermato anche da alcune evidenze empiriche: un'analisi relativa ai rendiconti del 2016 evidenzia un'elevata incidenza della parte accantonata sul risultato di amministrazione, soprattutto per le regioni e per i comuni (Ufficio Parlamentare di Bilancio, 2018: 11). Il medesimo intervistato ritiene che la situazione appena descritta confermi l'attuale predominio dei vincoli di finanza pubblica (e in particolare dei parametri di Maastricht) sui livelli di governo nazionali. A tal proposito, infatti, ha affermato: «l'elevata incidenza della quota accantonata sul risultato di amministrazione è il risultato di un'applicazione estensiva del principio di prudenza nella tenuta della contabilità che amplia eccessivamente il margine di cautela di una attenta gestione amministrativa. Il risultato è che la componente 'autonoma' dell'avanzo, derivante dall'ordinaria gestione del bilancio, si colloca in posizione subalterna a quella risultante dai vincoli imposti dalle manovre pregresse (anticipazione di liquidità) e dalle passività potenziali (fondi spese). Potrebbe trattarsi di un abuso di 'tecnicità contabile' che condiziona quanta parte dell'ammontare complessivo degli avanzi potrebbe effettivamente tradursi in una aumentata capacità di spesa».

In riferimento alla *terza domanda di ricerca* (il rendiconto può garantire la trasparenza dell'azione amministrativa, soddisfacendo le esigenze di dimostrabilità e responsabilità sull'impiego delle risorse?), gli intervistati si sono mostrati concordi nel ritenere che esso sia un dato importante da valutare, sebbene non sufficiente per rispondere appieno alle esigenze di dimostrabilità e responsabilità nell'impiego delle risorse pubbliche. Esso, infatti, può costituire un campanello di allarme che evidenzia situazioni di criticità, ma le modalità della sua determinazione (soprattutto in seguito alle recenti modifiche normative) determinano, a giudizio di gran parte degli intervistati, dei limiti informativi. Secondo uno degli intervistati, «il riaccertamento straordinario dei residui ha dato un grande contributo a migliorare il significato di questo risultato, anche se le norme del D.Lgs. n. 118/2011 lo hanno poi contaminato, rendendolo un risultato ibrido. Infatti, nella sezione A, il risultato di amministrazione è abbastanza significativo perché i residui attivi e passivi sono stati sottoposti a un'operazione di pulizia. Invece, le sezioni B e C di questo risultato sono state peggiorate dalle norme». L'intervistato ha precisato che ciò dipende dal fatto che le norme hanno previsto l'inserimento, tra gli impegni, di dati relativi a un periodo di tempo estremamente lungo, che va ben oltre l'esercizio amministrativo (al quale il risultato medesimo si riferisce). In sostanza, la determinazione di un eventuale avanzo di amministrazione si realizza tenendo conto degli impegni assunti in riferimento a vari anni a venire nonché delle parti vincolate. Questa modalità di determinare il risultato di amministrazione mostra una evidente discrasia tra la parte attiva e quella passiva: dal lato delle attività l'analisi è circoscritta al singolo periodo amministrativo; dal lato delle passività, invece, si tiene conto della situazione debitoria relativa ai prossimi 20-30 anni.

Uno degli intervistati ha precisato che queste modifiche alle modalità di calcolo del risultato di amministrazione sono state introdotte perché il Ministero dell'Economia e delle Finanze non vuole lasciare alle amministrazioni autonomia decisionale e comportamentale. Al contrario, il Ministero vuole sottoporle a un rigido controllo che impedisca il libero utilizzo delle risorse, in modo da porre un freno alle situazioni di spreco che hanno contraddistinto la pubblica amministrazione italiana, soprattutto dal secondo dopoguerra in poi. In tal modo, però, il controllo ministeriale limita le possibilità di agire e di sviluppo delle amministrazioni.

Un altro intervistato ha effettuato ulteriori riflessioni sull'influenza prodotta dall'inserimento del fondo anticipazioni di liquidità nel prospetto di calcolo del risultato di amministrazione: questo fondo riguarda debiti che non sono maturati nell'anno cui il rendiconto si riferisce, ma in anni antecedenti. Ne consegue che il risultato di amministrazione viene contaminato non

solo con dati relativi alla gestione futura, ma anche alla gestione pregressa. Tutto ciò influisce notevolmente sulla trasparenza del rendiconto e sulla sua capacità informativa.

In sintesi, tutti gli intervistati concordano sull'importanza di questo risultato per conoscere il margine di tesoreria spendibile nel breve termine dalle aziende pubbliche. Quasi tutti, però, esprimono dei dubbi in merito alla reale significatività del dato medesimo per la conoscenza dello stato di salute finanziaria delle amministrazioni, per supportare correttamente il processo di programmazione e controllo delle amministrazioni stesse e per garantire la trasparenza dell'azione amministrativa.

La principale critica che viene mossa alle attuali modalità di determinazione del risultato di amministrazione riguarda la contaminazione del risultato di periodo con vincoli e accantonamenti che hanno effetti su periodi di tempo medi, lunghi o addirittura lunghissimi. Questi vincoli sono finalizzati a limitare l'autonomia decisionale delle amministrazioni nel tentativo di contenere gli sprechi di risorse pubbliche. Alcuni intervistati ritengono però che questi vincoli producano un rilevante effetto collaterale, ossia la diminuzione della chiarezza, trasparenza e significatività del risultato medesimo che, a causa della contaminazione con accantonamenti e vincoli di lungo termine, non riesce più a esprimere compiutamente informazioni legate al singolo periodo amministrativo. In sostanza, la sezione A del prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione contiene i tradizionali elementi che storicamente hanno concorso a determinare il risultato in esame (ci si riferisce, in particolare, al fondo di cassa iniziale, alle riscossioni, ai pagamenti e ai residui). Questi dati sono espressione di un risultato annuale. Le sezioni B, C, D ed E del medesimo prospetto includono, invece, fondi, accantonamenti e vincoli relativi a un orizzonte temporale di lungo periodo. Ne consegue la determinazione di un risultato di amministrazione "ibrido", in cui gli elementi finanziari attivi annuali vengono contrapposti a elementi finanziari passivi sia annuali sia pluriennali. Un risultato siffatto difficilmente può essere considerato espressione della dinamica finanziaria annuale.

In conclusione, i risultati delle interviste confermano quanto già osservato da altri studi per il bilancio dello Stato, ossia la supremazia degli uffici finanziari, che sono espressione (sul piano culturale e operativo) di categorie, schemi interpretativi e tecniche (di gestione e di controllo) di matrice sostanzialmente giuridico-contabile (Puntillo, 2017). Per superare questa criticità occorrerebbe riprendere alla base le radici economico-aziendali della contabilità pubblica e rileggerle dentro schemi analitici e organizzativi che abbiano l'obiettivo di fornire ai cittadini strumenti di analisi quantitativa e di valutazione dei risultati. Si auspica in altri termini il rafforzamento degli

strumenti per il controllo dell'organo elettivo delle decisioni di bilancio. La tecnica con cui il bilancio presenta le sue partizioni interne e i suoi meccanismi di elasticità è cruciale, ma è ancora più essenziale che questa struttura consenta all'organo elettivo sia la lettura sia il controllo dell'evoluzione dei conti (Puntillo, 2017).

Dalle interviste emerge inoltre l'auspicio che il risultato di amministrazione divenga in futuro oggetto di più frequenti approfondimenti, non solo sotto l'aspetto professionale, ma anche sotto quello più strettamente scientifico. Tale auspicio conferma il dato emerso dalla rassegna della letteratura, che ha evidenziato un interesse piuttosto limitato da parte degli studiosi del nostro settore per un risultato che ha una grande importanza nell'ambito della contabilità finanziaria.

5.6. Il risultato di amministrazione tra la teoria e la pratica

Per una approfondita identificazione del tema in oggetto è apparso necessario procedere ad alcune analisi empiriche concernenti il risultato di amministrazione elaborato nell'ambito delle determinazioni di bilancio degli enti territoriali istituzionali che identificano i cosiddetti rendiconti delle regioni italiane.

In questo caso non si è voluto seguire in modo rigoroso l'identificazione di un campione propriamente rappresentativo dell'universo delle regioni italiane. Tuttavia, avendo indagato quattro regioni su venti, si potrebbe quasi ritenere di avere una rappresentanza significativa dei comportamenti medi dell'universo di riferimento. Infatti, se l'estrazione delle regioni oggetto di analisi fosse stata condotta con la nota metodologia del campionamento statistico, probabilmente il numero delle regioni da indagare non sarebbe stato molto discosto dalle quattro unità prese in esame.

Si evidenzia ciò al solo scopo di sottolineare che, pur non essendo pienamente significativa ai fini di un'indagine campionaria, l'analisi empirica su un limitato numero di regioni ha comunque una valenza interessante essendo il numero e la qualità delle regioni esaminate piuttosto prossime ad una rappresentatività nazionale.

Nel paragrafo seguente si riportano alcune elaborazioni tratte dai prospetti dimostrativi del risultato di amministrazione facenti parte dei rendiconti generali delle quattro regioni prese ad esame e considerate tra le più importanti nel panorama nazionale: Campania, Lazio, Lombardia e Piemonte. L'arco temporale a base dell'esame è relativo al triennio 2014-2016 in quanto non tutti i rendiconti del 2017 sono risultati, durante il periodo di

esame, definitivamente deliberati dai consigli regionali; per alcune regioni, infatti, i rendiconti generali ancora non hanno concluso l'iter di approvazione consiliare successivo alla parificazione della Corte dei Conti.

Com'è noto, il processo di riforma della contabilità e dei bilanci delle amministrazioni pubbliche nell'ottica dell'armonizzazione (dalla L. n. 196/2009 al D. Lgs. n. 118/2011 e successive modificazioni), ha determinato alcune interessanti modifiche sia nel sistema contabile adottato che nelle modalità di determinazione e rappresentazione del risultato di amministrazione.

Secondo le norme vigenti, il prospetto di calcolo del risultato di amministrazione, facente parte delle sintetiche elaborazioni del rendiconto generale regionale (come per tutti gli enti pubblici territoriali), evidenzia diverse sezioni le cui principali voci richiedono approfondimenti.

Il prospetto rappresentativo del risultato di amministrazione regionale del rendiconto generale è il seguente:

Sezione A del risultato di amministrazione

PROSPETTO DIMOSTRATIVO DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE	GESTIONE		
	RES	COMP	TOT
Fondo cassa al 1° gennaio			0
RISCOSSIONI	(+)	0	0
PAGAMENTI	(-)	0	0
SALDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)		0
PAGAMENTI per azioni esecutive non regolarizzate al 31 dicembre	(-)		0
FONDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)		0
RESIDUI ATTIVI	(+)	0	0
<i>di cui derivanti da accertamenti di tributi effettuati sulla base della stima del dipartimento delle finanze</i>			0
RESIDUI PASSIVI	(-)	0	0
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE CORRENTI	(-)		0
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE IN CONTO CAPITALE	(-)		0
RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE (A)	(=)		0

Sezioni B, C, D ed E del risultato di amministrazione

Successiva composizione del risultato di amministrazione al 31 dicembre:	
Parte accantonata	
Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31/12/....	
Accantonamento residui perenti al 31/12/.... (solo per le regioni)	
Fondo anticipazioni liquidità DL 35 del 2013 e successive modifiche e rifinanziamenti	
Fondo perdite società partecipate	
Fondo rischi ed oneri del contenzioso	
Altri accantonamenti	
Totale parte accantonata (B)	0,00
Parte vincolata	
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili	
Vincoli derivanti da trasferimenti	
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui	
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente	
Altri vincoli	
Totale parte vincolata (C)	0,00
Parte destinata agli investimenti	
Totale parte destinata agli investimenti (D)	0,00
Totale parte disponibile (E=A-B-C-D)	0,00
Se E è negativo, tale importo è iscritto tra le spese del bilancio di previsione come disavanzo da ripianare	

Questo prospetto è formato da cinque sezioni: **A**, **B**, **C** e **D** elaborano diversi contenuti, mentre la sezione finale **E** determina il valore disponibile del risultato di amministrazione per accrescere (se positivo) o restringere (se negativo) le risorse finanziarie utilizzabili nella gestione dell'esercizio amministrativo successivo della regione a cui si riferisce.

È evidente che il valore algebrico della sezione **E** non desti particolare interesse, mentre appaiono importanti le configurazioni e le influenze delle risorse caratteristiche delle sezioni **A**, **B** e **C** ai fini della conoscenza del risultato disponibile di amministrazione. Si fa presente altresì che la sezione **D** è poco frequente.

A tale scopo e prima di prendere in esame i dati che compongono l'analisi di questo prospetto, appare necessario soffermarsi ad approfondire la rilevanza concettuale degli elementi che compongono le diverse sezioni ed i loro

corrispondenti risultati che concorrono a determinare il valore finale del risultato di amministrazione disponibile in ogni regione, rappresentato nella sezione **E**.

Il prospetto del risultato di amministrazione degli enti pubblici territoriali è il frutto di un lungo lavoro condotto dagli organi centrali dello Stato (RGS e MEF) mediante i condivisi lavori risultanti dalla commissione Arconet.

Nelle diverse parti di questo prospetto sono racchiuse in modo rigoroso e contabile le specificazioni normative che disciplinano la configurazione del risultato di amministrazione secondo il D. Lgs. n. 118/2011 e successive modificazioni. Esso è fonte di precise regolamentazioni di carattere finanziario delle gestioni pubbliche sorte anche nel pieno rispetto del principio di armonizzazione contabile disciplinato dalla legge 196 del 2009.

La presente analisi sulla configurazione pratica del risultato di amministrazione, descritta nelle diverse sezioni **A**, **B**, **C** e **D** del prospetto sopra riportato, è volta a verificare la coerenza e la comparabilità delle singole voci considerate nel senso proprio di adeguata applicazione del principio di armonizzazione contabile. Tra le voci formanti le sezioni del prospetto, pertanto, si ricercano le coerenze di carattere teorico e pratico dell'armonizzazione contabile che garantiscano nello stesso tempo il mantenimento delle caratteristiche proprie del risultato di amministrazione finanziario delle realtà pubbliche.

Infatti, da un punto di vista teorico, occorre ricordare che il risultato di amministrazione rappresenta la sintesi della gestione finanziaria annuale di ogni istituzione o ente pubblico. Esso è definito dalla somma algebrica della gestione finanziaria della cassa e della competenza, sintetizzando le movimentazioni delle riscossioni e dei pagamenti a cui algebricamente sono aggiunti i valori dei residui attivi e residui passivi, provenienti questi ultimi dalla dinamica gestione degli esercizi precedenti e dell'esercizio in corso. Nella sua sinteticità questo risultato vuole esprimere un primo giudizio sulle condizioni finanziarie dell'ente pubblico che, invero, sono descritte nella situazione patrimoniale con cui ogni esercizio amministrativo si chiude contabilmente e poi inizia la futura gestione.

Il risultato di amministrazione è oggetto di approfondimento teorico e pratico (Frey, Benz, 2004; Kooiman, 2003; Lapsley, Miller, 2004; Mene-guzzo, 1999; Pfeffer, 2007; Pollit, Bouckaert, 2000; Rosenau, 2000; Starkey et al., 2009) e numerose sono le considerazioni di dettaglio che possono contribuire a caratterizzare le dinamiche finanziarie e le politiche della *governance* nelle pubbliche amministrazioni.

È interessante porre in evidenza come il valore di questo risultato sia sempre più da ricercarsi nelle componenti che lo originano. I singoli valori, e

della cassa e della competenza che lo determinano, possono per certi versi essere assimilati alla determinazione del *cash flow*.

Il risultato di amministrazione è da decenni il principale indicatore della gestione finanziaria delle amministrazioni pubbliche diverse dallo Stato e quindi di tutti quegli enti che operano su territori minori dello Stato e di tutti i cosiddetti enti non economici nazionali. Esso esprime il saldo della gestione finanziaria mista di competenza e cassa quale sintetica valutazione generale della efficienza amministrativa di ogni ente; un avanzo di amministrazione o un disavanzo ha il compito di richiedere maggiore attenzione da parte degli organi di controllo per conoscere le dinamiche gestionali che lo hanno generato.

Il risultato di amministrazione ancora oggi conserva una fondamentale importanza per le analisi di efficienza e di economicità delle pubbliche amministrazioni. Ma la sua nuova caratterizzazione, passando da una semplice somma algebrica dei valori di cassa e dei residui ad una più ampia ed articolata rappresentazione di elementi variegati che compongono le diverse sezioni del prospetto in esame, richiede un approfondimento adeguato.

Le diverse poste, che si dispiegano nelle quattro sezioni (**A**, **B**, **C**, **D**) del prospetto, devono direttamente contribuire alla determinazione di questo risultato per mantenerne la coerenza sia nella logica teorica delle conoscenze che nella ricerca pratica di quella armonizzazione contabile a cui le norme vigenti fanno riferimento.

Il valore teorico del risultato di amministrazione è rimasto nel tempo legato alla sintetica rappresentazione degli andamenti finanziari della competenza e della cassa così riportati:

$$\begin{aligned} & \text{Risultato di amministrazione:} \\ & \text{fondo iniziale di cassa +} \\ & \text{saldo di cassa dell'esercizio (versamenti – pagamenti) +} \\ & \text{residui attivi –} \\ & \text{residui passivi =} \\ & \text{avanzo/disavanzo/pareggio di amministrazione} \end{aligned}$$

Questo valore è ottenibile anche dalla sola sezione **A** del prospetto mediante, invero, una diversa composizione degli elementi rappresentativi delle norme vigenti ed oggetto di analisi empirica nel prosieguo.

Nella sezione **A** del prospetto sono descritti molti elementi, che comunque conciliano nel loro insieme il significato teorico del risultato di amministrazione con il nuovo approccio contabile descritto dalle norme. La sezione **A** infatti dà una analitica rappresentazione di valori tra loro diversi, ma nel

complesso in grado di rappresentare il concetto teorico del risultato di amministrazione, garantendo nelle singole voci rappresentatività alle norme che disciplinano il principio della competenza finanziaria potenziata seguita attualmente dagli enti pubblici territoriali diversi dallo Stato (D.Lgs. n. 118/2011).

Infatti, il contenuto delle attuali norme in materia di competenza finanziaria potenziata, trova sintetica rappresentazione solo nelle voci della cassa e dei residui attivi e passivi della sezione A. Ma, per giungere a collegarsi al vero e completo significato della competenza finanziaria, ugualmente espresso nella sua interezza teorica e pratica dal risultato di amministrazione, questo primo saldo algebrico della competenza finanziaria potenziata (della sezione A) deve essere integrato dai valori dei Fondi Pluriennali Vincolati (FPV) in conto capitale ed in conto corrente che nascono e si accrescono durante la gestione per i diritti e le obbligazioni assunte con scadenza oltre l'esercizio amministrativo.

Così le consistenze dei residui attivi e passivi, provenienti dalla competenza finanziaria potenziata di un qualsiasi ente pubblico territoriale diverso dallo Stato, devono essere incrementate dai valori del FPV per rendere le voci contabili della sezione A coerenti con il concetto teorico e sempre ugualmente riconosciuto anche nella pratica della competenza finanziaria posta a base del risultato finanziario di amministrazione.

Appare, pertanto, che la pura ed integra definizione teorica e pratica della competenza finanziaria rientri con forza nella configurazione degli elementi appartenenti alla sezione A di questo prospetto al fine del calcolo del risultato di amministrazione. Vale a dire che l'introduzione normativa della competenza finanziaria potenziata, se non fosse arricchita dai FPV posti nella sezione A, avrebbe normativamente fatto allontanare il valore teorico del risultato finanziario di amministrazione dalla pratica applicazione negli enti territoriali.

Come si mostra in questa sezione A, infatti, alla quantificazione dei residui attivi e passivi che partecipano al calcolo algebrico del risultato di amministrazione occorre portare in aggiunta i valori dei FPV che concorrono a rappresentare l'insieme dei diritti e delle obbligazioni giuridiche esistenti e da fronteggiare oltre l'esercizio amministrativo a cui il rendiconto generale dell'ente si riferisce. In altre parole, la parte "alta" del prospetto (sezione A) già determina con le sue componenti la vera, teorica e pratica rappresentazione del risultato di amministrazione.

I Fondi Pluriennali Vincolati sono specificamente distinti in quanto collegati alle operazioni di tipo corrente e in conto capitale; essi inseriscono nella sezione A del prospetto definito come saldo finanziario costituito da risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è

accertata l'entrata (allegato 4/2 punto 5.4) Trattasi di un saldo finanziario che garantisce la copertura di spese imputate agli esercizi successivi a quello in corso, che nasce dall'esigenza di applicare il principio della competenza finanziaria potenziata, e rendere evidente la distanza temporale intercorrente tra l'acquisizione dei finanziamenti e l'effettivo impiego di tali risorse.

Come osservato (Bassetti, 2017), il principio della competenza potenziata implica il fondo pluriennale vincolato come strumento di rappresentazione della programmazione e previsione delle spese pubbliche, sia correnti sia di investimento, che evidenzia con trasparenza e attendibilità il procedimento di impiego delle risorse acquisite dall'ente che richiedono un periodo di tempo ultrannuale per il loro effettivo utilizzo per le finalità programmate e previste.

In generale i due FPV potrebbero rappresentare saldi attivi (come residui attivi) o saldi passivi (come residui passivi). Nell'indagine successivamente qui riportata, essi esprimono solo valori negativi a dimostrazione del fatto che nelle regioni in analisi gli impegni da soddisfare sono superiori ai valori delle entrate da dover riscuotere.

Altri e diversi sono i contenuti delle sezioni successive. Mentre non appare presente nelle regioni in esame la sezione D, particolare attenzione meritano le sezioni B e C sia per le voci in esse contenute che per il rilievo empirico dei dati riscontrati nei rendiconti generali delle regioni in analisi e riportati nelle pagine successive.

Nella sezione B le voci più interessanti sono le seguenti:

- il “*Fondo crediti di dubbia esigibilità*”, previsto ai sensi dell'art. 46 del D.Lgs. n. 118/2011, come modificato dal D.Lgs. n. 126/2014 e ss.mm., contiene valori determinati secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato 4/2 del D.Lgs. n. 118/2011 che valuta l'ammontare dei crediti di dubbia e difficile esazione. Questo fondo racchiude voci diverse di accantonamenti in considerazione delle specifiche rischiosità delle tipologie di crediti presenti nella struttura patrimoniale della regione;
- il “*Fondo residui perenti*” assolve la funzione di garantire la copertura delle reiscrizioni dei residui perenti cancellati dal Conto del Patrimonio. In un certo senso tale fondo è maggiore quanto minori sono i residui perenti mantenuti esplicitamente nella struttura patrimoniale della regione;
- il “*Fondo anticipazioni di liquidità D.L. n. 35/2013 e ss.mm. e rifinanziamenti*” è un fondo cumulativo che tiene conto delle anticipazioni di liquidità concesse dal MEF al netto delle quote rimborsate (capitale + interessi). Detto fondo è espressione delle anticipazioni contratte

nell'esercizio e di tutte le rate delle anticipazioni da rimborsare in periodi lunghi (intorno a circa trenta anni), anche non direttamente correlate alla gestione amministrativa dell'esercizio considerato;

- il “*Fondo rischi partecipate*” tiene conto dei possibili disallineamenti e/o delle mancate riconciliazioni contabili tra la regione e le sue società partecipate e controllate. La stima del rischio di incorrere in passività potenziali per effetto dell'insorgere di debiti non circolarizzati verso le proprie società suggerisce l'iscrizione di quote di accantonamento in tale fondo previa valutazione del rischio possibile. Trovano collocazione in questo fondo anche le stime di perdite potenziali che prudentemente vengono considerate di competenza della gestione annuale della regione. Tali stime sono necessarie per le finalità istituzionali e di garanzia che la regione deve svolgere nei confronti delle proprie società controllate e partecipate;
- il “*Fondo Rischi ed oneri da Contenzioso*” è un ulteriore fondo di questa sezione che prevede l'iscrizione di un accantonamento prudenziale ed idoneo a fronteggiare possibili perdite da soccombenza nelle procedure in corso. L'obbligo o meno di accantonare sorge in base alla disponibilità di informazioni, al momento della redazione del rendiconto, circa le condizioni critiche che possono verificarsi in futuro. Tali accantonamenti sono a fronte di improvvise passività di competenza del passato. Ogni ipotesi negativa di soccombenza che viene sottoposta a processo di stima degli oneri da fronteggiare con sufficiente ragionevolezza fa nascere un accantonamento in questo fondo. È evidente che l'alea di stima di questi oneri può essere condizionata da oggettive e soggettive valutazioni che fanno oscillare il valore da un minimo ad un massimo livello di rischio della somma in contenzioso;
- nella voce “*Altri accantonamenti*”, infine, trovano accoglimento altri svariati accantonamenti che, caso per caso, si rendono necessari per tenere conto di passività e rischi potenzialmente idonei a produrre effetti sugli equilibri finanziari futuri dell'amministrazione. Nelle note che seguono, concernenti le regioni oggetto di analisi, si forniranno alcuni esempi di tali tipologie di accantonamenti.

A conclusione della sezione **B** del prospetto, le indicazioni sulla situazione finanziaria della regione, come si vede dagli elementi che la compongono, sono molteplici e di diversa natura; esse concorrono variamente alla determinazione e conoscenza del risultato di amministrazione.

Ma una voce in particolare di questa sezione richiede approfondimento al fine di valutarne la coerenza e la effettiva armonizzazione alla pari delle altre componenti che concorrono alla configurazione del risultato di ammini-

strazione in esame. Questa voce è il *Fondo anticipazioni di liquidità D.L. 35/2013 e ss.mm. e rifinanziamenti*, il quale nasce per soddisfare particolari esigenze in un preciso momento di vita dell'ente, ma poi si trova a concorrere, anno dopo anno nella sezione **B** di questo prospetto, alla determinazione del risultato di amministrazione annuo disponibile di una pubblica amministrazione, influenzandone fortemente il valore di calcolo.

Per la sua natura, il *Fondo anticipazioni di liquidità* necessita di qualche ulteriore specificazione di carattere generale al fine sia di verificarne la coerenza con le altre voci di questa sezione sia di validarne il mantenimento nella logica dell'armonizzazione contabile, che influenza abbastanza ogni parte di questo prospetto. Ne consegue pertanto che la significatività del risultato di amministrazione disponibile (nella sezione **E**) e della successiva analisi interpretativa dei valori empirici scaturenti dall'analisi dei rendiconti delle quattro regioni considerate in questo lavoro è dipendente dalla coerenza e dall'armonia evidenziata tra le poste che sono racchiuse nella sezione in esame.

Il *Fondo anticipazioni di liquidità D.L. 35/2013 e ss.mm. e rifinanziamenti* partecipa alla pari di tutte le altre voci della sezione **B** alla configurazione del risultato di amministrazione disponibile che nasce dal saldo della sezione **A** e si modifica per effetto del saldo di questa sezione e dei saldi successivi.

Considerando che le singole componenti della sezione **B** sono rappresentative di accantonamenti prudenziali per il manifestarsi di eventi più o meno incerti e futuri, la cui competenza finanziaria si ritiene debba essere attribuita all'esercizio cui il rendiconto si riferisce, lascia qualche dubbio la contemporanea presenza del *Fondo anticipazioni di liquidità*, il quale nasce e si caratterizza per altre tipicità. La sua presenza infatti pone problemi di coerenza con le altre voci e fa nascere condizioni di disarmonizzazione contabile in generale.

La natura del *Fondo anticipazioni di liquidità* concerne una forma di contratto (nata intorno al 2013 con lunghe ripercussioni nei successivi trenta anni) stipulato tra le amministrazioni pubbliche territoriali ed il Governo centrale al fine di dare liquidità agli enti territoriali locali e regionali a fronte di partite da restituire in future rate costanti annuali (in trenta anni). Questa specificità contrattuale dell'*anticipazione di liquidità*, assimilabile ad un mutuo, pone un problema di non coerenza tra il *Fondo anticipazioni di liquidità* e gli altri fondi di accantonamento prudenziali della stessa sezione **B** e ne inficia conseguentemente il saldo complessivo.

La Sezione delle autonomie della Corte dei Conti, pronunciandosi sulla questione di massima posta dalle Sezioni riunite per la Regione siciliana in sede di controllo, ha chiarito che (deliberazione 10.11. 2017, n. 4/QMIG):

- il fondo anticipazioni di liquidità deve essere allocato in bilancio nel titolo IV della spesa come specifica voce del Rimborso prestiti, non

impegnabile e non pagabile; detto fondo è determinato ogni anno, rispetto all'anticipazione originariamente ottenuta, detraendo le rate già rimborsate e al netto della rata pagata nell'esercizio (comma 692) o nell'esercizio precedente (commi 698-700); lo stesso importo è riportato come posta negativa alla specifica voce "Fondo anticipazioni liquidità D.L. n. 35 del 2013 e successive modifiche e rifinanziamenti" nel prospetto dimostrativo della composizione del risultato d'amministrazione di cui all'allegato A) degli schemi di rendiconto (allegato 10 al D.lgs. n. 118/2011);

- la prima voce della spesa "Disavanzo di amministrazione" deve essere comprensiva della quota annuale di ripiano del disavanzo da accantonamento al fondo anticipazioni di liquidità determinata in misura pari alla rata di rimborso annuale dell'anticipazione ricevuta; della specifica voce di disavanzo occorre dare distinta evidenza nella nota integrativa (paragrafo 9.11.7 del principio contabile 4/1 allegato al D.lgs. n. 118/2011);
- il fondo anticipazioni liquidità sterilizzato nel risultato di amministrazione – come parte accantonata – è annualmente applicato, ai sensi dell'art. 1, commi 693 e 700 della l. n. 208/2015, in entrata del bilancio di previsione dell'esercizio successivo come "Utilizzo fondo anticipazioni di liquidità";
- tali modalità operative devono essere seguite fino al termine del periodo contrattualmente previsto per l'integrale rimborso delle anticipazioni allo Stato, con conseguente azzeramento della voce "Utilizzo fondo anticipazioni di liquidità";
- deve trovare adeguata contabilizzazione anche la quota di rimborso annuale dell'anticipazione di liquidità, da finanziare con risorse da individuare *ex novo* ovvero disponibili per effetto della riduzione strutturale della spesa;
- per gli enti che non abbiano provveduto fin dall'inizio a sterilizzare le somme introitate a titolo di anticipazione di liquidità e che abbiano proceduto all'accantonamento al fondo ai sensi del comma 698 dell'art. 1 della L. n. 208/2015, le eventuali nuove spese in precedenza effettuate a valere sulle anticipazioni di liquidità concorrono a formare disavanzo effettivo da ripianare secondo le ordinarie modalità di recupero del disavanzo.

Questo *Fondo anticipazioni di liquidità* non risponde al principio dell'armonizzazione contabile in quanto la sua natura, pur denominata di anticipazione, corrisponde ad un vero debito pluriennale specifico e quindi esso dovrebbe più opportunamente essere considerato in un'altra categoria di fondi.

La natura propria del *Fondo anticipazioni di liquidità* pertanto è diversa dalla comune caratteristica degli altri fondi rischi di questa sezione ed in ogni caso, la sua rilevante incidenza sul risultato di amministrazione giustificerebbe una maggiore analiticità delle informazioni da rendere a favore dei destinatari del bilancio.

I lunghi termini certi dei pagamenti delle rate cumulate nel *Fondo anticipazioni di liquidità* sono diversi dai tempi in cui possono manifestarsi le incertezze (*an* e *quantum*) degli eventi per i quali sono stati considerati necessari gli accantonamenti degli altri fondi della sezione **B**. La natura ed il tempo proprio di esistenza del *Fondo anticipazioni di liquidità* mostrano elementi differenti dagli accantonamenti contenuti negli altri fondi ivi sezionati.

In base a quanto precede, si può affermare che il valore negativo finanziario ed ingente del *Fondo anticipazioni di liquidità*, seppur assimilabile ad un debito pluriennale, non può essere considerato alla pari dei valori degli altri fondi. Ciò sarà di facile acquisizione nell'analisi empirica dei dati delle regioni oggetto di successivo approfondimento.

Queste considerazioni di armonia e coerenza sembrano fondamentali per conoscere e valutare le significatività del risultato di amministrazione finale e disponibile calcolato mediante il prospetto in esame.

Nella sezione **C**, denominata "Parte vincolata", si trovano altri elementi finanziari di particolare interesse, pur se anch'essi discutibili nella logica di appartenenza e quindi di valenza effettiva nella determinazione del risultato di amministrazione disponibile e finale.

Nella sezione **C** trovano collocamento voci di entrate destinate a finanziare precise spese con vincoli di legge e/o principi contabili o con vincoli sorti per precisa legiferazione dell'amministrazione regionale. In particolare, in questa sezione trovano evidenza, come voci finanziarie vincolate, anche le risorse provenienti dai fondi europei e che sono impiegate per realizzare progetti e programmi sul territorio prestabiliti nell'ambito delle strategie regionali di lungo periodo (i cui movimenti di cassa si manifesteranno nei tempi lunghi della programmazione europea ben diversa da quella triennale di bilancio e da quella trentennale delle anticipazioni di liquidità della sezione **B**). Anche il tempo base di queste poste vincolate pone criticità di coerenza e di effettiva armonizzazione contabile tra i conti ivi rappresentati.

Vale a dire quindi che, anche in relazione a questi elementi, nascono dubbi circa la coerenza e l'armonizzazione che legano questi conti agli altri rappresentati nella sezione **A** e, come si è detto, sembrano piuttosto *ibridi* per la più trasparente rappresentatività del vero risultato di amministrazione degli enti pubblici territoriali in cui la pratica e la teoria appaiono coerenti.

L'area C delle voci finanziarie vincolate evidenzia anche una successiva criticità per quanto concerne le possibilità di utilizzazione di queste somme vincolate nel successivo esercizio da parte dell'ente a cui si riferiscono a causa dei particolari interventi legislativi centrali che ne possono limitare le modalità di impiego. Pertanto, anche il saldo della sezione C evidenzia forti dubbi circa la sua effettiva appartenenza alla determinazione del risultato di amministrazione finale e disponibile di ogni ente pubblico e quindi di ogni regione. Tali particolarità saranno ancor più evidenti nell'ambito delle elaborazioni sui dati annuali dei rendiconti delle regioni esaminate.

5.7. Il risultato di amministrazione nelle regioni italiane: prime evidenze

Al fine di corroborare le precedenti considerazioni in termini di coerenza e di armonizzazione con le altre argomentazioni emerse dall'analisi della letteratura e dalle interviste, si è scelto di condurre un esame focalizzato sulla composizione del risultato di amministrazione di quattro tra le principali regioni italiane (Campania, Lazio, Lombardia e Piemonte) nel triennio 2014-2016.

Giova precisare che le Regioni Lazio, Campania e Lombardia hanno partecipato sin dall'anno 2012 alla sperimentazione concernente i sistemi contabili e gli schemi di bilancio prevista dal Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 28 dicembre 2011 (D.P.C.M. sulla sperimentazione), in attuazione dell'art. 36 del D.lgs. 23 giugno 2011, n. 118, propedeutica all'entrata a regime per tutte le regioni e gli enti locali. L'applicazione dall'esercizio 2012 del nuovo principio della competenza finanziaria cd. "potenziata" ha prodotto effetti specie per ciò che concerne la dinamica dei residui attivi e passivi sui quali si è proceduto al riaccertamento e alle relative re-imputazioni agli esercizi successivi anche tramite l'utilizzo delle coperture previste nel Fondo pluriennale vincolato.

L'analisi dei risultati conseguiti e, in particolare, la disaggregazione degli elementi che compongono detti risultati, ha fornito utili spunti di riflessione circa la significatività del risultato di amministrazione nell'attuale sistema normativo-contabile delle regioni.

Dapprima si analizzano i dati delle singole realtà esaminate per poi sviluppare qualche valutazione d'insieme sulla totalità del campione selezionato.

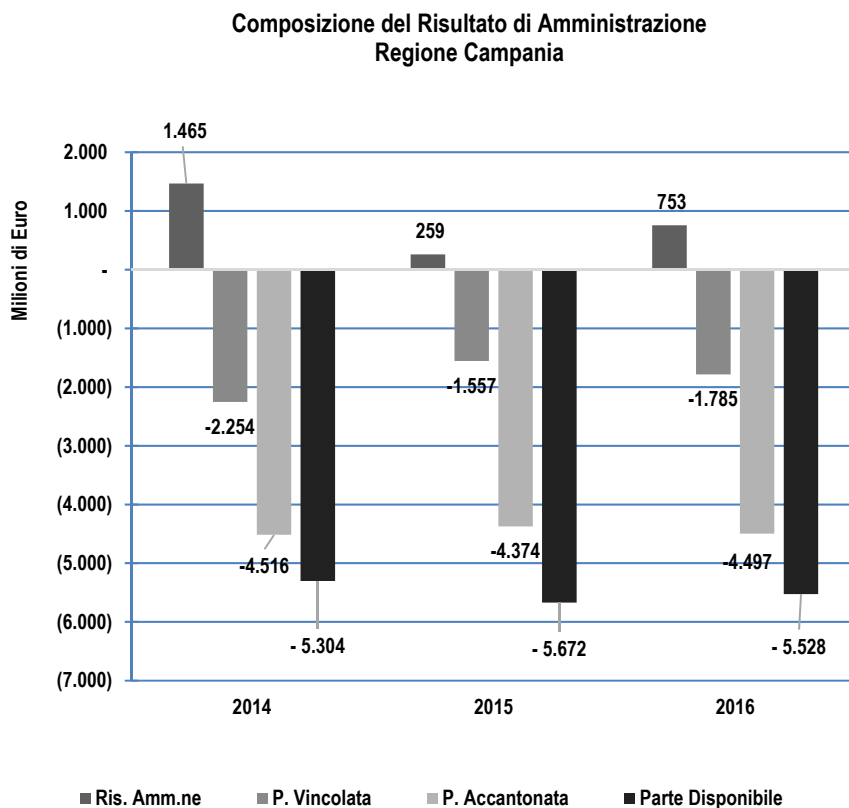
Tab. 5.1 – Il risultato di amministrazione della Regione Campania (2014-2016)

REGIONE CAMPANIA PROSPETTO DIMOSTRATIVO DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE	2014 (valori in €/milioni)			2015 (valori in €/milioni)			2016 (valori in €/milioni)			
	RES	COMP	TOT	RES	COMP	TOT	RES	COMP	TOT	
Fondo cassa al 1° gennaio			1.220			983			446	
RISCOSSIONI	+	4.444.	15.047	19.491	2.289	19.073	21.362	3.185	16.438	19.623
PAGAMENTI	-	4.557	15.171	19.728	1.788	20.109	21.899	2.955	16.405	19.360
SALDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	=					983				710
PAGAMENTI per azioni esecutive non regolarizzate al 31 dicembre	-						-			
FONDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	=					873				710
RESIDUI ATTIVI	+	5.524	1.949	7.091	5.524	1.949	7.113	3.880	3.116	6.997
RESIDUI PASSIVI	-	3.693	2.282	5.976	3.693	2.282	6.841	3.643	3.1673	6.811
FPV PER SPESE CORRENTI	-			387			195			6
FPV PER SPESE IN CONTO CAPITALE	-			136			263			136
RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE (A)	=									753
							259			

Tab. 5.1a – Composizione del risultato di amministrazione della Regione Campania (2014-2016)

COMPOSIZIONE DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE	2014	2015	2016
Parte accantonata	(valori in €/milioni)		
Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31.12.2014	296	233	221
Fondo residui perenti al 31.12.2014	511	613	736
Fondo rischi da contenzioso al 31.12.2014	536	504	543
Fondo rischi partecipate	3	7	14
Fondo anticipazioni di liquidità ex D.L. 35/2013	2.686	2.623	2.559
Fondo flussi positivi SWAP	9	21	25
Fondo compensazioni Acqua Campania	222	222	222
Fondo copertura incassi innominati	7	7	7
Fondo copertura entrate temporaneamente incassate sulle partite di giro	246	143	166
Totale parte accantonata (B)	4.516	4.373	4.496
Parte vincolata			
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili	275	33	79
Vincoli derivanti da trasferimenti	1.823	1.407	1.568
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui	-	-	-
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente	155	117	137
Altri vincoli	-	-	-
Totale parte vincolata (C)	2.253	1.557	1.784
Parte destinata agli investimenti (D)	-	-	-
Totale parte disponibile - Disavanzo sostanziale (E= A-B-C-D)	-5.3054	-5.672	-5.528

Tab. 5.1b – Composizione del risultato di amministrazione della Regione Campania (2014-2016)



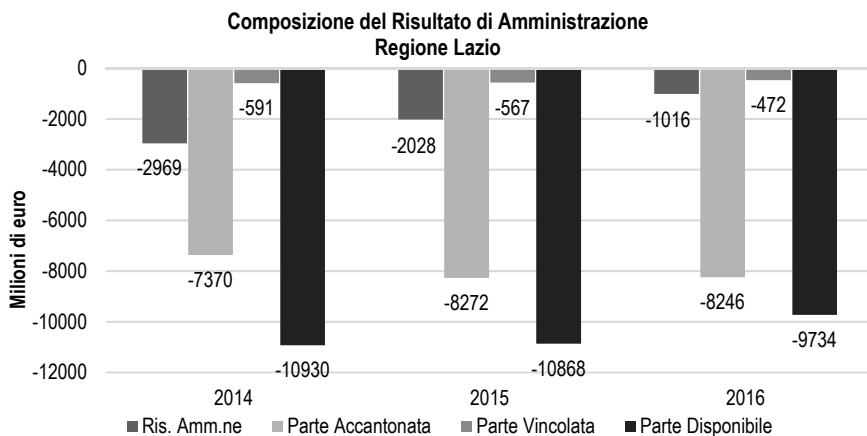
Tab. 5.2 – Il risultato di amministrazione della Regione Lazio (2014-2016)

REGIONE LAZIO PROSPETTO DIMOSTRA- TIVO DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE	2014 (valori in €/milioni)			2015 (valori in €/milioni)			2016 (valori in €/milioni)			
	RES	COMP	TOT	RES	COMP	TOT	RES	COMP	TOT	
Fondo cassa al 1° gennaio			463			54			828	
RISCOSSIONI	(+)	4.815	31.727	36.543	1.852	24.795	26.647	2.019	24.725	26.833
PAGAMENTI	(-)	10.258	26.694	36.952	3.780	22.094	25.874	4.761	22.332	27.093
SALDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	=)			54			827			568
FONDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)			54			446			710
RESIDUI ATTIVI	(+)	2.495	1.199	3.694	1.726	2.460	4.186	2.040	1.671	3.711
RESIDUI PASSIVI	(-)			6.576	2.775	3.869	6.645	1.825	2.775	4.600
FPV PER SPESE COR- RENTI	(-)			63			154			228
FPV PER SPESE IN CONTO CAPITALE	(-)			78			243			466
RISULTATO DI AMMINI- STRAZIONE AL 31 DICEM- BRE (A)	=			-2.969			-2.028			-1.016

Tab. 5.2a – Composizione del risultato di amministrazione della Regione Lazio (2014-2016)

COMPOSIZIONE DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE	2014	2015	2016
Parte accantonata	(valori in €/milioni)		
Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31.12.20xx	72	74	68
Fondo residui perenti al 31.12.20xx	250	462	605
Fondo rischi partecipate			1
Fondo anticipazioni di liquidità ex D.L. 35/2013	7.048	7.736	7.547
Altri accantonamenti			25
Totale parte accantonata (B)	7.370	8.272	8.246
Parte vincolata			
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili	591	567	
Vincoli derivanti da trasferimenti			472
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui	-	-	-
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente			
Altri vincoli	-	-	-
Totale parte vincolata (C)	591	567	472
Parte destinata agli investimenti (D)	-	-	-
Totale parte disponibile - Disavanzo sostanziale (E= A-B-C-D)	-10.930	-10.868	-9.734

Tab. 5.2b – Composizione del risultato di amministrazione della Regione Lazio (2014-2016)



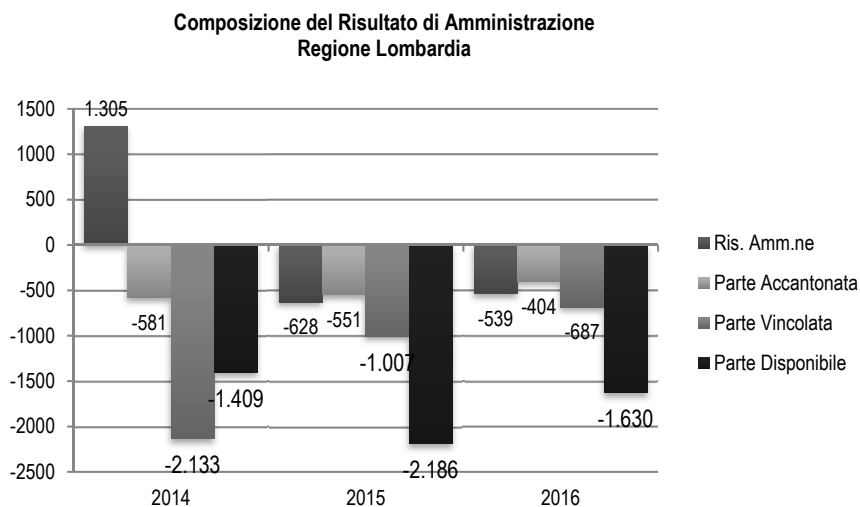
Tab. 5.3 – Il risultato di amministrazione della Regione Lombardia (2014-2016)

REGIONE LOMBARDBIA PROSPETTO DIMOSTRA- TIVO DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE		2014 (valori in €/mi- lioni)			2015 (valori in €/mi- lioni)			2016 (valori in €/mi- lioni)		
		RES	COMP	TOT	RES	COMP	TOT	RES	COMP	TOT
Fondo cassa al 1° gennaio				1.359			1.764			2.191
RISCOSSIONI	(+)	5.408	21.997	27.405	12.044	21.793	33.837	5.954	26.162	32.116
PAGAMENTI	(-)	5.160	21.840	27.000	11.326	22.083	33.410	5.360	25.248	30.608
FONDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)			1.764			2.191			3.699
RESIDUI ATTIVI	(+)			17.411			16.948	10.753	6.966	17.719
RESIDUI PASSIVI	(-)			17.169			18.015	12.611	7.917	20.528
FPV PER SPESE COR- RENTI	(-)			184			169			186
FPV PER SPESE IN CONTO CAPITALE	(-)			516			1.583			1.242
FPV PER INCREMENTO ATT. FIN.RIE	(-)			1			-			1
RISULTATO DI AMMINI- STRAZIONE AL 31 DICEM- BRE (A)	(=)			1.305			- 628			- 539

Tab. 3a – Composizione del risultato di amministrazione della Regione Lombardia (2014-2016)

COMPOSIZIONE DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE	2014	2015	2016
Parte accantonata	(valori in €/milioni)		
Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31.12.20xx	68	61	64
Fondo residui perenti al 31.12.20xx	105	36	31
Fondo rischi partecipate			1
Fondo contenziosi	13	19	30
Altri accantonamenti	395	435	278
<i>Fondo rischi per eventuali oneri da prestiti obbligazionari</i>	56	64	34
<i>Tassa Automobilistica da restituire allo Stato</i>	335	367	199
<i>Garanzie fideiussorie concesse dalla Regione</i>	4	4	45
<i>Fondo speciale per provvedimenti non approvati entro il 31/12/20XX</i>			3
Totale parte accantonata (B)	581	551	404
Parte vincolata			
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili	961	344	288
Vincoli derivanti da trasferimenti	1.080	577	368
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui	-	-	-
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente	92	86	31
Altri vincoli	-	-	-
Totale parte vincolata (C)	2.133	1.007	687
Parte destinata agli investimenti (D)	-	-	-
Totale parte disponibile - Disavanzo sostanziale (E= A-B-C-D)	-1.409	-2.186	-1.630

Tab. 5.3b – Composizione del risultato di amministrazione della Regione Lombardia (2014-2016)



Tab. 5.4 – Il risultato di amministrazione della Regione Piemonte (2014-2016)

REGIONE PIEMONTE PROSPETTO DIMOSTRA- TIVO DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE		2014 (valori in €/mi- lioni)			2015 (valori in €/mi- lioni)			2016 (valori in €/mi- lioni)		
		RES	COMP	TOT	RES	COMP	TOT	RES	COMP	TOT
Fondo cassa al 1° gennaio				598			153			421
RISCOSSIONI	(+)	1.081	10.732	11.813	676	10.170	10.846	2.217	10.784	13.001
PAGAMENTI	(-)	1.732	10.525	12.257	1.125	9.453	10.578	1.659	10.261	12.920
FONDO DI CASSA AL 31 DI- CEMBRE	=)			153			421			502
RESIDUI ATTIVI	(+)	2.223	1.572	3.795	2.729	3.119	5.848	2.184	2.564	4.750
RESIDUI PASSIVI	(-)	2.478	2.735	5.213	1.451	3.208	4.659	3.119	3.223	6.343
FPV PER SPESE CORRENTI	(-)						74			147
FPV PER SPESE IN CONTO CAPITALE	(-)						591			246
RISULTATO DI AMMINI- STRAZIONE AL 31 DICEM- BRE (A)	=			-1.264			-1.433			-1.485

Tab. 5.4a – Composizione del risultato di amministrazione della Regione Piemonte (2014-2016)

REGIONE PIEMONTE COMPOSIZIONE DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE	2015	2016
Parte accantonata	(valori in €/milioni)	
Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31.12.20xx	754	537
Fondo residui perenti al 31.12.20xx	104	112
Fondo perdite società partecipate	4.801	4.650
Fondo anticipazione di liquidità ex D.L. 35/2013	-	13
Fondo contenziosi	103	138
Altri accantonamenti	83	250
Totale parte accantonata (B)	-5.845	-5.700
Parte vincolata		
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili		
Vincoli derivanti da trasferimenti	18	10
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui	-	-
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente	421	366
Altri vincoli	-	-
Totale parte vincolata (C)	439	377
Parte destinata agli investimenti (D)	232	-
Totale parte disponibile - Disavanzo sostanziale (E= A-B-C-D)	-7.949	-7.563

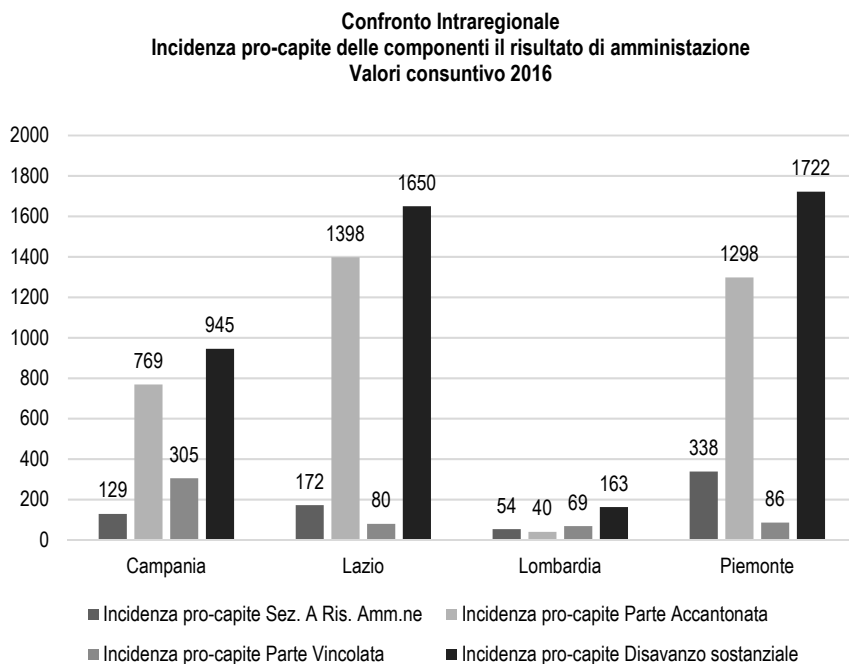
I dati appena illustrati possono essere ulteriormente disaggregati in funzione della incidenza pro-capite di ciascuna sezione del risultato di amministrazione nelle singole regioni esaminate. Al 2016 il dato sulla popolazione residente nelle quattro realtà osservate è il seguente:

Tab. 5.4b – Composizione del risultato di amministrazione della Regione Piemonte (2014-2016)

Regione	Popolazione al 31.12.16
Campania	5.850.850
Lazio	5.898.124
Lombardia	10.019.166
Piemonte	4.392.526

Il prospetto che segue riepiloga l'incidenza pro-capite delle diverse componenti del risultato di amministrazione.

Tab. 5.5 – Confronto intra-regionale delle componenti del risultato di amministrazione



È interessante osservare come in Piemonte vi sia la più elevata incidenza pro-capite del disavanzo sostanziale in ragione della minore densità di popolazione residente in regione.

Al contempo, risulta marginale l'incidenza della quota vincolata e si evince come, in media sulle tre regioni che presentano accantonamenti per anticipazioni di liquidità, la sezione del risultato di amministrazione destinata ad accogliere tali importi incida per circa l'80% del totale pro-capite.

Passando all'esame dei risultati nel triennio, si osserva come l'andamento del risultato di amministrazione delle regioni oggetto di indagine offre, nel triennio in esame, l'opportunità di formulare alcune riflessioni di sintesi.

In primo luogo, si notano, in tutte le realtà osservate, significative differenze tra i risultati relativi alla sezione A e quelli ottenuti dopo aver attribuito la parte accantonata e vincolata variamente descritta nelle altre sezioni del prospetto sopra riportato.

Nella sezione A si osserva come in tre dei quattro casi esaminati si sia registrato un tendenziale incremento del fondo pluriennale vincolato per spese in conto capitale che potrebbe essere indicativo di una più rigorosa interpretazione del principio della competenza finanziaria potenziata e di una

migliore capacità di programmazione e di imputazione della spesa pluriennale, acquisita dagli Enti nel corso dei successivi esercizi di applicazione della riforma.

Quanto alle differenze rilevate nella sezione B dedicata agli accantonamenti, il Lazio e la Campania sono le regioni in cui tali differenze appaiono più nette in ragione della maggiore incidenza delle anticipazioni di liquidità ex D.L. n. 35/2013 (*Fondo anticipazioni di liquidità D.L. 35/2013 e ss.mm. e ri-finanziamenti*) che portano ad un sensibile peggioramento del risultato di amministrazione, rilevato per le annualità 2015 e 2016 anche in Piemonte, pur in presenza di anticipazioni la cui scadenza di rimborso non è certamente circoscritta all'esercizio finanziario in esame e nemmeno al triennio osservato.

Unica regione a manifestare un andamento differente al riguardo è la Lombardia che, non avendo beneficiato di tali anticipazioni, denota un'incidenza della componente "accantonamenti" di gran lunga inferiore rispetto a quella delle altre realtà osservate.

Soffermandosi ancora sull'andamento di tale componente, si osserva la presenza di parecchie similitudini rispetto ad alcuni "tipici" fondi di accantonamento (crediti dubbia esigibilità, residui perenti, contenziosi) previsti da tutte le regioni osservate; al contempo, emergono differenze rispetto a specifiche appostazioni istituite, a seconda delle caratteristiche peculiari di ciascuna regione, allo scopo di tenere conto di pregresse situazioni. Rientrano in tale ambito, ad esempio, i fondi accantonamento per "entrate temporaneamente incassate sulle partite di giro" previsti in regione Campania e iscritti a seguito dei rilievi della Sezione regionale della Corte dei Conti in sede di giudizio di parificazione (a partire dall'esercizio 2013), che ha segnalato come la prassi di contabilizzazioni e successive cancellazioni di residui di cui non è possibile ricostruire la memoria dell'effettivo incasso inficia la dimensione quantitativa e qualitativa del risultato di amministrazione.

Esaminando la composizione della Sezione **B** in regione Lombardia emerge la presenza del Fondo di accantonamento per la Tassa automobilistica da restituire allo Stato per effetto, da ultimo, del decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato – del 13 settembre 2016, n. 71985 con cui è stato stabilito che la regolazione del maggior gettito riservato allo Stato (in tema di tassa automobilistica) andava effettuata mediante riduzione dei trasferimenti dovuti a titolo di quota non sanitaria della compartecipazione regionale all'IVA per gli anni 2008-2011, mediante un processo di compensazione tra le predette somme.

Passando da un'ottica di insieme ad una più focalizzata sulle singole dimensioni che compongono il risultato di amministrazione delle realtà osservate, emerge una chiara e netta incidenza della componente sub **B** "Parte

accantonata” rispetto alle altre. Ancor più in tale sezione si notano accantonamenti “*ad hoc*” che si riferiscono a peculiari situazioni di rischio pregresse, tipiche di ciascuna realtà oggetto di esame che, come tali, non ricorrono in ognuno dei casi esaminati.

A ben vedere, la parte accantonata assolve il compito di fronteggiare sia le tradizionali situazioni di incertezza connesse al normale andamento della gestione (contenziosi, crediti di dubbia esigibilità, partecipate), sia di ripristinare gli equilibri di quegli enti che versavano in gravi condizioni di salute finanziaria (vedasi la quota riferita al *Fondo anticipazioni di liquidità D.L. 35/2013 e ss.mm. e rifinanziamenti*). Al contempo, rappresenta la sezione in cui emerge una forte componente di “soggettività” avuto riguardo alle valutazioni effettuate in sede di quantificazione dell’esigibilità dei crediti e dei profili di rischio connessi alle singole voci da inserire.

Di contro, la parte vincolata “Sezione C” presenta il pregio di mantenere salda una correlazione temporale tra entrate già manifestatesi e spese non ancora impegnate, specie quelle aventi natura di investimento e/o di finanziamento da parte dello Stato.

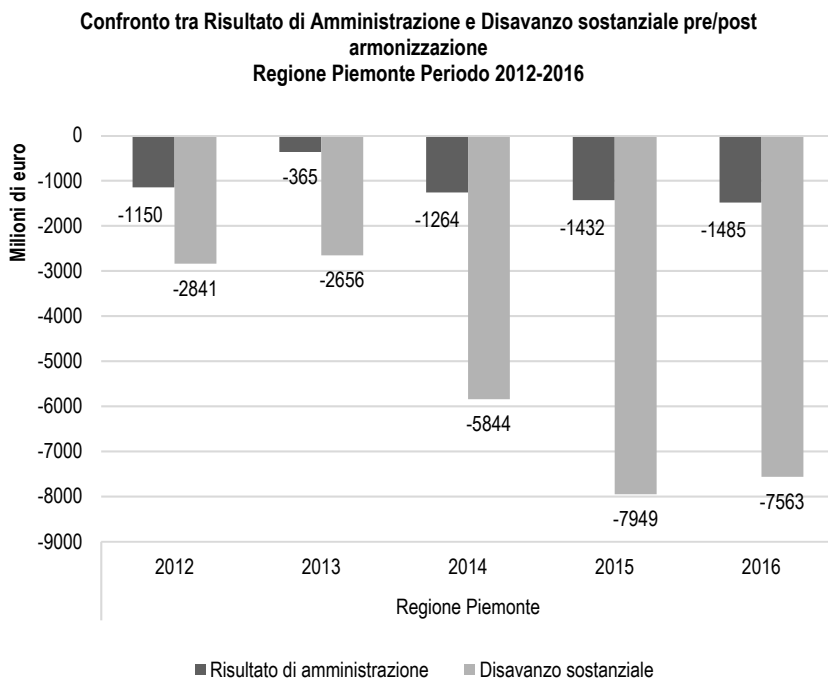
Com’è noto si tratta, ad eccezione di quelle vincolate per espressa attribuzione dell’Ente, di somme che non rientrano quindi nella libera disponibilità dell’Ente e possono di conseguenza essere destinate e utilizzate solo ed esclusivamente a copertura delle spese derivanti dall’applicazione del vincolo medesimo.

Il nuovo impianto normativo ha certamente determinato effetti sulla complessa articolazione del sistema contabile e di bilancio delle amministrazioni pubbliche. Il quadro di vincoli e regole sin qui delineatosi ha determinato e produrrà ancora in futuro notevoli impatti sulla gestione delle istituzioni pubbliche.

Sul piano più strettamente contabile, valga per tutti il dato emerso in regione Piemonte, ultima in ordine cronologico ad aver applicato i nuovi principi in materia di armonizzazione.

Si osservi il *trend* con il quale si è modificato il risultato di amministrazione nel periodo 2012-2016. Giova precisare che nel segmento 2012-2014 la differenza tra disavanzo finanziario (Sez. A) e disavanzo sostanziale (Sez. E) è ottenuta per effetto delle rettifiche apportate in sede di giudizio di parificazione da parte della competente sezione regionale della Corte dei Conti. Nel periodo successivo (2015-2016) le differenze sono dovute alla piena applicazione delle norme sull’armonizzazione.

Tab. 5.6 – Confronto tra risultato di amministrazione e disavanzo sostanziale



Allo stato non è ancora possibile formulare un giudizio pieno circa la portata degli effetti (positivi e negativi) che ne sono scaturiti e delle ricadute sul sistema di *accountability* delle regioni.

Nel paragrafo seguente si forniscono prime riflessioni conclusive alla luce dell'analisi della letteratura e dei risultati emersi dall'indagine.

5.8. Conclusioni

Al termine di questa prima indagine conoscitiva sulla significatività del risultato di amministrazione degli enti pubblici territoriali regionali sembrano necessarie alcune considerazioni di sintesi.

Sicuramente l'eterogeneità delle realtà considerate si ripercuote sui risultati esaminati e sulla loro effettiva capacità di rappresentare il grado di "armonizzazione" contabile finora raggiunto negli enti locali nazionali. Ma di certo alcune riflessioni qui proposte segnalano l'esigenza di continuare ad approfondire il tema in oggetto anche in una logica ancora più dettagliata di indagine al

fine di valorizzare i diversi gradi di significatività che il risultato di amministrazione può acquisire nel prospetto ivi esaminato.

Le quattro regioni indagate, infatti, descrivono nella sezione **A** del prospetto del risultato di amministrazione, facente parte integrante del rendiconto annuale regionale, la gestione finanziaria di cassa e competenza, raggiungendo risultati complessivi coerenti con i valori che la teoria e la pratica hanno da sempre messo in evidenza per il calcolo di questo risultato.

Le regioni Lazio e Piemonte hanno determinato nella sezione **A** risultati di disavanzo di amministrazione piuttosto rilevanti; la regione Lazio evidenzia per tutti e tre gli anni disavanzi di oltre due miliardi di euro all'anno ed il Piemonte un disavanzo superiore al miliardo di euro. Diversa è la situazione delle regioni Campania e Lombardia, che pongono in risalto risultati di amministrazione con variazioni negli anni completamente diverse; la Lombardia dal 2014 al 2016 peggiora il suo risultato da più di un miliardo nel 2014 ad un valore negativo di circa cinquecento milioni nel 2016, mentre la regione Campania mantiene comunque valori positivi, anche se altalenanti negli anni, da più di un miliardo nel 2014 a circa 700 milioni nel 2016.

Le regioni per le quali sono stati qui messi in prima evidenza i risultati della sezione **A** del prospetto in esame sono concernenti la radice comune, come si è detto in precedenza, tra i valori contenuti in questa sezione ed i valori presi in considerazione nelle analisi teoriche e pratiche del risultato di amministrazione da sempre considerato nelle istituzioni pubbliche. Pertanto, in una logica di significatività e comparabilità tra la teoria e la pratica, sono questi i valori di amministrazione (nella sezione **A**) a dare indicazioni trasparenti e semplici sugli andamenti gestionali annuali degli enti pubblici territoriali.

Tuttavia, il legislatore e i continui richiami tramite, circolari, raccomandazioni e verifiche, della *governance* nazionale ed anche da parte degli organi di controllo della Corte dei Conti, hanno dato a questo prospetto una ulteriore caratteristica di evidenziare informazioni aggiuntive che vanno oltre il puro e semplice risultato di amministrazione. La disciplina continua degli organi pubblici nazionali cerca di avere, da questo prospetto, un sistema di informazioni variegato che va dalle scelte strategiche e pluriennali degli organi di governo regionali alla rigorosa applicazione delle imposizioni che il governo centrale definisce per un più efficiente utilizzo delle risorse nazionali trasferite.

Infatti, le sezioni successive del prospetto (**B**, **C** e **D**) mostrano tante utili e importanti informazioni per il consolidamento dei conti dell'intero settore pubblico nazionale, che però hanno poca rilevanza ai fini della determinazione del risultato di amministrazione nel bilancio di rendicontazione delle regioni (ed anche degli enti locali). Servono certamente per le misurazioni complessive del debito pubblico e dei parametri del PIL, ma non sono

pienamente in grado di armonizzare la significatività del risultato di amministrazione nel tempo e nello spazio delle istituzioni che lo adoperano.

Come è facile osservare dalla comparazione delle componenti della sezione **B** del prospetto per il calcolo del risultato di amministrazione disponibile, la componente disarmonica di questa sezione è proprio il *Fondo anticipazioni di liquidità DL 35/2013 e ss.mm. e rifinanziamenti* il quale, là dove è presente, altera i valori presi in esame, ed incide fortemente sul risultato di amministrazione ricercato che è quello finale e disponibile della sezione **E**.

La regione Lombardia, che non ha utilizzato il D.L. n. 35/2013, infatti ha valori complessivamente tra loro omogenei e quindi armonizzabili ed i cui saldi sono piuttosto coerenti, mentre le altre tre regioni vedono il loro risultato di amministrazione disponibile fortemente influenzato dal *Fondo anticipazioni di liquidità* in esame.

Il Lazio ha fatto ricorso a questo *Fondo anticipazioni di liquidità D.L. 35/2013 e ss.mm. e rifinanziamenti* per oltre 7 miliardi nel 2013 e quindi il valore residuo di quest'anticipazione è destinato ad influenzare in modo rilevante per i prossimi 25 anni il suo risultato di amministrazione, che probabilmente non potrà mai andare in positivo (se non verso la fine dei 30 anni di rimborso da garantire).

Il Piemonte evidenzia ugualmente un ricorso a quest'anticipazione per oltre 4 miliardi e la Campania per oltre 2 miliardi.

Le conseguenze di questi valori nella determinazione del risultato di amministrazione disponibile sono evidenti già da un semplice raffronto tra il saldo della sezione **A** e questo valore negativo che è posto nella sezione **B** tra gli "accantonamenti". È la natura di questo debito a rendere non omogenei i dati aggregati in questa sezione e che determina un negativo e continuo fattore sul risultato finale di amministrazione; la presenza di questo ingente debito in questa sezione pone in criticità la ricercata applicazione del principio di armonizzazione contabile a base della riforma della finanza pubblica.

Anche la sezione **C** accresce le informazioni sulla gestione pubblica delle regioni per quanto concerne le risorse vincolate che potrebbero essere considerate al di fuori del risultato di amministrazione. In questa sezione sono rilevate le risorse che per trasferimenti, per leggi, nazionali e/o regionali, e per altri vincoli non sono state utilizzate nell'esercizio rendicontato.

Tali risorse, invero, concorrono quasi sempre negativamente al calcolo del risultato di amministrazione; esse potrebbero essere utilizzate nell'esercizio seguente se non ci fossero – come sta capitando in questi anni – tipologie e modalità di ulteriori blocchi che lasciano questi finanziamenti inutilizzabili negli anni a venire. Spesso le ragioni del non impiego delle risorse vincolate (sezione **C**) sono appunto dovute al fatto che anche la loro presenza influenza

negativamente il saldo (sezione **E**) non disponibile del risultato di amministrazione.

In sintesi, l'analisi del risultato di amministrazione ha posto in evidenza numerosi elementi che lo compongono, ma che non appartengono alla caratteristica configurazione dello stesso saldo finanziario conosciuto da tempo sia dagli studiosi che dagli operatori. La significatività di questo saldo sta nella sua classica ed ancora evidente composizione riportata nella sezione **A** del prospetto.

Alla luce delle considerazioni precedenti pertanto le domande di ricerca poste all'inizio del presente lavoro possono trovare le seguenti risposte così sinteticamente riportate:

- il risultato di amministrazione post-armonizzazione sicuramente fornisce le basi per un'ampia valutazione sintetica degli elementi contabili del bilancio. In particolare, si evidenzia che il prospetto facente parte del rendiconto generale annuale delle regioni, nelle sue diverse sezioni, mostra comportamenti finanziari di breve, medio e lungo termine che arricchiscono le informazioni per il *management* pubblico. Molti sono gli elementi presenti in queste sezioni e diverse sono le conoscenze poste a disposizione degli organi di governo territoriale;
- il risultato di amministrazione post-armonizzazione può accrescere il panorama di conoscenze per le future valutazioni programmatiche delle aziende o istituzioni pubbliche, ma nello stesso tempo non sembra che il saldo della sezione **E** del prospetto di calcolo del risultato di amministrazione sia idoneo a qualificare in modo gestionale significativo l'alimentazione finanziaria del successivo processo di autorizzazione e delle decisioni previsionali di bilancio;
- il rendiconto può garantire la trasparenza dell'azione amministrativa, soddisfacendo le esigenze di dimostrabilità e responsabilità sull'impiego delle risorse finanziarie prima di tutto per quello che è rappresentato come saldo di amministrazione nella sezione **A** del prospetto.

Come anche si è detto in precedenza, le voci contabili racchiuse nelle sezioni successive del prospetto **B**, **C** e **D**) sono valide per una conoscenza dinamica delle strategie delle *governance* pubbliche, ma non possono ritenersi parimenti facenti parte del risultato di amministrazione in esame come dato di sintesi della gestione annuale finanziaria. Esse possono certamente concorrere ad evidenziare situazioni diverse di efficienza migliori o peggiori, ma poco possono aggiungere alla determinazione del risultato di amministrazione disponibile e quindi utilizzabile per il futuro, così come esso è determinato nella sezione **A** del prospetto utilizzato nel rendiconto delle regioni.

Bibliografia

- Anessi Pessina, E. 2007. *L'evoluzione dei sistemi contabili pubblici: aspetti critici nella prospettiva aziendale*. Milano: Egea.
- Bassani, G. & Cattaneo, C. 2017. Pratiche di controllo di gestione nel contesto sanitario italiano: i cambiamenti in atto nel Sistema Sociosanitario Lombardo. *Management Control*, (3): 11-29.
- Basetti, D. (2017). L'impatto dell'armonizzazione dei bilanci pubblici sui bilanci dei comuni. Documento di analisi n. 10, Ufficio Valutazione Impatto, Senato della Repubblica.
- Berry, A.J. & Otley, D.T. 2004. Case-based research in accounting. In Humphrey, C. & Lee, B. (Eds.). *The Real Life Guide to Accounting Research, a behind-the-scenes view of using qualitative research methods*. Amsterdam: Elsevier.
- Borgonovi, E. 1979. *L'impresa pubblica*. Milano: Giuffrè.
- Borgonovi, E., Anessi-Pessina, E. & Bianchi, C. (Eds.) 2018. *Outcome-Based Performance Management in the Public Sector*. Springer.
- Bovens, M. 2007. Public Accountability. In Ferlie, E., Lynn, L.E. & Pollitt, C. *The Oxford Handbook of Public Management*. Oxford: Oxford University Press.
- Buccellato, A. 1997. I controlli nelle pubbliche amministrazioni: l'accountability ed il sistema informativo. In Farneti, G. & Vagnoni, E. (a cura di). *I controlli nelle amministrazioni pubbliche*. Rimini: Maggioli.
- Canziani, A. 2012. La ricerca scientifica dalle scuole europee al relativismo anglosassone. *Sinergie Italian Journal of Management*, 86: 49-68.
- Cassese, S. 2004. *Global governance and administrative networks*. Seminars cycle: the frontier innovation on public administration, Roma.
- Carnegie, G.D. & West, B. 2005. Making accounting accountable in the public sector. *Critical Perspectives on Accounting*, 16: 905-928.
- Carruthers, B.G. 1995. Accounting, ambiguity and the new institutionalism. *Accounting, Organizations and Society*, 20: 313-328.
- Chiacchi, M.S. 2012. *Il metodo dello studio di caso nel management accounting*. Torino: Giappichelli.
- Chiacchi, M.S. 2014. Il gap tra teoria e prassi nel Management Accounting: il contributo della field-based research. *Management Control*, 3: 5-9.
- D'Alessio, L., Simeone, C. & Barbato, M. (Eds.) 2015. *L'armonizzazione contabile degli enti territoriali: analisi della sperimentazione e linee evolutive*. Milano: Giuffrè.
- Dalli, D. 2011. La valutazione della ricerca nelle scienze aziendali: aspettative e istanze individuali, professionali e istituzionali. *Sinergie Italian Journal of Management*, 86: 33-47.
- De Cristofaro, T. 2013. L'insegnamento universitario delle discipline economico-aziendali nella RIREA: una rassegna (1972-2011). *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, 1-2-3: 90-106.
- De Ioanna 2010. Legge di bilancio e legge finanziaria: verso una nuova forma per la decisione di bilancio? *Queste Istituzioni*, 156-157: 61-86.
- Espeland, W.N. & Sauder, M. 2007. Rankings and reactivity: How public measures recreate social worlds. *American Journal of Sociology*, 113(1): 1-40.

- Evans, M. 2007. The art of prescription: theory and practice in public administration research. *Public Policy and Administration*, 22(1): 128-152.
- Farneti, G. & Pozzoli, S. 2005. *Principi e sistemi contabili negli enti locali: il panorama internazionale, le prospettive in Italia*. Milano: FrancoAngeli.
- Frey, B.S. & Benz, M. 2004. Corporate governance: what can we learn from public governance? *Academy of Management Review*, 32(1).
- Frederickson, H.G., Smith, K.B., Larimer, C.W. & Licari, M.J. 2015. *The Public Administration Theory Primer*. Boulder: Westview Press.
- Gray, A. & Jenkins, B. 1993. Codes of Accountability in The New Public Sector. *Accounting, Auditing & Accountability*, 6(3): 52-67.
- Guarini, E. 2003. Un modello di riferimento per la progettazione dei meccanismi di accountability delle aziende pubbliche. In Pezzani, F. (a cura di). *L'accountability delle Amministrazioni Pubbliche*. Milano: Egea.
- Heady, F. 1998. Comparative and international public administration: building intellectual bridges. *Public Administration Review*, 58(1): 32-39.
- Hinna, L. 2005. *Nuovi profili di accountability nelle P.A., teoria e strumenti*. Formez, Dipartimento della Funzione Pubblica.
- Hopwood, A.G. 1983. On trying to study accounting in the contexts in which it operates. *Accounting, Organizations and Society*, 8(2-3): 287-305.
- Kooiman, J. 2003. *Governing as governance*. London: Sage.
- Kotter, J. P. & Schlesinger, L. A. 1979. *Choosing strategies for change*. Harvard Business Review. Available from: <http://nielsen.wfdemo.com/uploads/files/ChoosingStrategiesForChange.pdf> (accessed 27 April 2017).
- Lapsley, I. 2008. The NPM agenda: back to the future. *Financial Accountability and Management*, 24(1): 77-96.
- Izzo, F. 2012. Giovani promesse, venerati maestri. Per un dialogo tra saperi nelle scienze aziendali. *Sinergie Italian Journal of Management*, 87: 33-52.
- Lai, A., Lionzo, A. & Stacchezzini, R. 2015. The interplay of knowledge innovation and academic power: Lessons from “isolation” in twentieth-century Italian accounting studies. *Accounting History*, 20(3): 266-287.
- Lapsley, I. & Miller, P. 2004. Transforming universities: the uncertain, erratic path. *Financial Accountability & Management*, 20(2): 103-106.
- Laughlin, R. 1995. Empirical research in accounting: alternative approaches and a case for “middle-range” thinking. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8(1): 63-87.
- March, J.G. 1987. Ambiguity and accounting: The elusive link between information and decision making. *Accounting, Organizations and Society*, 12(2): 153-168.
- Matacena, A. 2010. *Corporate social responsibility and accountability: some glosses*. In Baldarelli, M.G. *Civil economy, democracy, transparency and social and environmental accounting research role*. Milano: McGraw-Hill.
- Maurini, G. 2005. *Il rendiconto quale strumento nel processo di aziendalizzazione degli enti locali*. Milano: Giuffrè.
- Mele, R. 1995. L'evoluzione degli studi economico-aziendali sull'impresa pubblica. In Mele, R. & Sicca, L. *L'evoluzione degli studi d'impresa*. Padova: Cedam.
- Meneguzzo, M. 1999. *Managerialità, innovazione e governance: la PA verso il 2000*. Roma: Aracne.

- Meyer, J.W. 1983. Conclusions: Institutionalization and the rationality of formal organizational structure. In Meyer, J.W. & Scott, W.R. (Eds.). *Organizational Environments: Ritual and Rationality*. Beverly Hills, CA: Sage.
- Meyer, J.W. 1986. Social environments and organizational accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 11(4-5): 345-356.
- Miller, P. & Power, M. 2013. Accounting, organizing, and economizing: Connecting accounting research and organization theory. *Academy of Management Annals*, 7(1): 557-605.
- Mulgan, R. 2000. "Accountability": an ever-expanding concept? *Public Administration*, 78(3): 555-573.
- Mussari, R. 2011. *Economia delle amministrazioni pubbliche*. Milano: McGraw-Hill.
- Ostrom, E. 1990. *Governing the commons: the evolution of institutions for collective action*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Parker, L.D. 2012. Qualitative management accounting research: assessing deliverables and relevance. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(1): 54-70.
- Pfeffer, J. 2007. A modest proposal: How we might change the process and product of managerial research. *Academy of Management Journal*, 50(6): 1334-1345.
- Pollit, C. & Bouckaert, G. 2000. *Public management reform. A comparative analysis*. Oxford: Oxford University Press.
- Pollit, C. & Bouckaert, G. 2011. *Public management reform: a comparative analysis. New Public Management, governance and the Neo-Weberian state*. Oxford-New York: Oxford University Press.
- Power, M. 1997a. Academics in the accounting policy process: England and Germany compared. In Flower, J. (Ed.). *Comparative studies of accounting regulation in Europe*. Leuven: ACCO.
- Power, M. 1997b. *The audit society*. Oxford: Oxford University Press.
- Pozzi, L. 1956. Competenza finanziaria e competenza economica. *Rivista Italiana di Ragioneria*, 7-8: 170-176.
- Przeworski, A., Stokes, S.C. & Manin, B. (Eds.) 1999. *Democracy, Accountability, and Representation*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Puntillo, P. 2008. Il bilancio degli enti pubblici quale principale strumento di democrazia di un Paese. In *DemocraziaAmministrazioneControlli*. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane.
- Puntillo, P. 2012. *Il bilancio dello Stato nel sistema di accountability pubblico. Profili evolutivi*. Milano: McGraw-Hill.
- Puntillo, P. 2017. Nuove prospettive di accountability del bilancio dello Stato. Un'analisi critica. *Economia Aziendale Online*, 8(2): 101-118.
- Qu, S.Q. & Dumay, J. 2011. The qualitative research interview. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 8(3): 238-264.
- Quagli, R. 2012. Editoriale – Un paio di riflessioni sulle regole per le abilitazioni scientifiche nazionali. *Financial Reporting*, 3: 5-8.
- Quattrone, P. 2015. Governing social orders, unfolding rationality, and Jesuit accounting practices: A procedural approach to institutional logics. *Administrative Science Quarterly*, 60(3): 411-445.

- Rosenau, J. N. 2000. Change, complexity and governance in a globalizing space. In Pierre, J. (Ed.). *Debating governance: authority, steering and democracy*. Oxford: Oxford University Press.
- Richichi, V. 1938. L'avanzo di amministrazione nei bilanci degli enti pubblici minori. *Rivista Italiana di Ragioneria*, 3-4: 345-362.
- Roberts, J. & Scapens, R. 1985. Accounting systems and systems of accountability – Understanding accounting practices in their organisational contexts. *Accounting Organizations and Society*, 10(4): 443-456.
- Rodríguez Bolívar, M.P., Alcaide Muñoz, L. & López Hernández, A.M. 2013. Determinants of financial transparency in government. *International Public Management Journal*, 16(4): 557-602.
- Rusconi, G. 2006. Stakeholder and documents of the direct accountability of companies. In Arena, P. (Ed.). *The corporate social responsibility. Scientific development and implementation*. Roma: Aracne.
- Ryan, B., Scapens, R. W. & Theobald, M. (Eds.) 2002. *Research method & methodology in finance & accounting* (2nd Ed.). London: Thomson Learning.
- Sartori, G. 1987. *The Theory of Democracy Revisited*. Chatham, NJ: Chatham House.
- Scapens, R.W. 2004. Doing case study research. In Humphrey, C. & Lee, B.H.K. (Eds.). *The real life guide to accounting research: a behind-the-scenes view of using qualitative research methods*. Oxford: Elsevier.
- Scott, W. R. 2008. *Institutions and Organizations: Ideas and Interests* (3rd Ed.). Los Angeles: Sage.
- Sinclair, A. 1995. The Chameleon of Accountability: Forms and Disclosures. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2-3): 219-237.
- Steccolini, I. 2004. Is the annual report an accountability medium? An empirical investigation into Italian local governments. *Financial Accountability & Management*, 20(3): 327-350.
- Stewart, J. D. 1984. The Role of Information on Public Accountability. In Hopwood, A.G. & Tomkins, C.R. (Eds.). *Issues in Public Sector Accounting*. London: Philip Allan.
- Strathern, M. 2000. The tyranny of transparency. *British Educational Journal*, 26(3): 309-321.
- Starkey, K., Hatchuel, A. & Tempest, S. 2009. Management research and the new logics of discovery and engagement. *Journal of Management Studies*, 56(3): 547-558.
- Uhr, J. 1999. Three Accountability Anxieties: A Conclusion to the Symposium. *Australian Journal of Public Administration*, 58(1): 98-101.
- Ufficio Parlamentare di Bilancio (UPB) 2018. Avanzi di amministrazione e regola del pareggio. La sentenza della Corte Costituzionale n. 247/2017, Focus tematico n° 5, 9 marzo 2018.
- Vagnoni, E. 1998. Alcune riflessioni sull'attività di ricerca in Economia delle Amministrazioni Pubbliche. *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, 7-8: 357-364.
- Wildasky, A. 1979. *Speaking truth to power: the art and craft of policy analysis*. Boston: Little Brown.

- Willmott, H. 1996. Thinking accountability: accounting for the disciplined production of self. In Munro, R. & Mouritsen, J. (Eds.). *Accountability: Power, Ethos and The Technologies of Managing*. London: International Thomson Business Press.
- Yin, R.K. 2012. *Applications of case study research* (3rd Ed.). Washington D.C.: Sage.
- Yin, R.K. 2003. *Case study research, design and methods* (3rd Ed.). Thousand Oaks, CA: Sage.
- Zuccarello, G.M. 1940. Avanzo di amministrazione e fondo di riserva congiunturale. *Rivista Italiana di Ragioneria*, 1-2: 24-26.

La riforma contabile delle amministrazioni pubbliche ha dedicato particolare attenzione al livello regionale, che in passato aveva goduto di ampia autonomia in materia.

Il volume si sofferma innanzitutto sul settore sanitario, che rappresenta una percentuale molto elevata della spesa regionale. Qui, l'autonomia contabile concessa alle regioni negli anni Novanta aveva generato elevati livelli di eterogeneità nonché, talvolta, di inattendibilità dei bilanci. L'armonizzazione, d'altra parte, non si è limitata a incidere sulla capacità informativa dei bilanci stessi; si è invece riflessa sia sui rapporti tra Stato e regioni, sia sugli assetti istituzionali e organizzativi delle regioni stesse, accentuando in particolare la dicotomia tra "gestione sanitaria" e "gestione ordinaria". Il primo capitolo indaga complessivamente queste dinamiche, evidenziando il ruolo che i sistemi contabili possono svolgere nei processi di riaccantonamento del settore pubblico. Il secondo e il terzo capitolo approfondiscono gli effetti sugli assetti regionali, sviluppando rispettivamente i temi della "perimetrazione" di entrate e spese e dell'istituzione, nel Veneto, di un'azienda dedicata a governare il sistema sanitario. Il quarto capitolo analizza i fondi rischi quale posta contabile altamente discrezionale e particolarmente complessa da armonizzare.

Quanto all'ente regione nel suo complesso, tradizionale valore di sintesi è rappresentato dal risultato di amministrazione. Con la riforma contabile, tale risultato permane; per alcune sue componenti, tuttavia, cambia la definizione; altre componenti si aggiungono; si fanno infine più stringenti le esigenze di costituire "fondi accantonati". L'ultimo capitolo, pertanto, indaga la significatività del risultato di amministrazione post-armonizzazione per fini di valutazione della gestione, di formulazione delle decisioni programmatiche, di alimentazione del successivo processo di autorizzazione.

Il volume è frutto del lavoro svolto nell'ambito del gruppo di ricerca SIDREA "L'armonizzazione contabile nelle amministrazioni pubbliche", coordinato da Riccardo Mussari e Luca Bartocci.

Eugenio Anessi Pessina è professore ordinario di Economia aziendale presso l'Università Cattolica del Sacro Cuore, ove insegna Principles of management, Public management e Financial accounting. È inoltre direttore del Centro di Ricerche e Studi in Management Sanitario (Cerismas) e coordinatore del Dottorato di ricerca in Management e innovazione. Le principali aree di ricerca riguardano il sistema contabile delle diverse classi di aziende pubbliche e la gestione delle aziende sanitarie.