



Dipartimento di Impresa e Management Cattedra di Finanza Aziendale Avanzato

Lo stato dell'arte della revisione contabile dei bilanci delle Aziende del Servizio Sanitario Nazionale

RELATORE

Prof. Arturo Capasso

CORRELATORE

Prof. Maximo Ibarra

CANDIDATO

Mario Improta

Matr. 689491

ANNO ACCADEMICO 2017-2018

Lo stato dell'arte della revisione contabile dei bilanci delle Aziende del Servizio Sanitario Nazionale

Indice

Introduzione

Capitolo I

1. Il Sistema sanitario Nazionale (SSN): fondamenti e processo evolutivo.

- 1.1 La regionalizzazione e l'aziendalizzazione del sistema sanitario.
- 1.2 Quadro normativo di riferimento ed assetto istituzionale.
- 1.3 Il sistema di bilancio delle aziende sanitarie ed ospedaliere.
 - 1.3.1 d.l.vo 118/11.
 - 1.3.2 d.l.vo. 126/14.
- 1.4 Il sistema di controllo interno nelle Aziende sanitarie e ospedaliere.
 - 1.4.1. Il budget.
 - 1.4.2. Il reporting.
- 1.5 i Percorsi Attuativi della Certificabilità (PAC).

Capitolo II

2. La Comparazione tra le Regioni sul tema della Revisione delle Aziende del Servizio Sanitario Nazionale.

- 2.1. I principi contabili e di revisione per gli enti locali.
- 2.2. Analisi comparativa tra le Regioni Umbria e Toscana.
 - 2.2.1. L'esperienza della Regione Umbria.
 - 2.2.2. L'esperienza della Regione Toscana.
- 2.3. Le norme di adeguamento ai nuovi principi contabili.

Capitolo III

3. Rischi di corruzione e frode nella Pubblica Amministrazione.

- 3.1 La funzione Compliance.
- 3.2 Il quadro normativo interno ed internazionale.
- 3.3 Modelli di Compliance nella P.A.
 - 3.3.1 Processo di revisione e valutazione prudenziale (SREP).
 - 3.3.2 Rischio fiscale e gestione del Compliance Risk.
- 3.4 Le politiche di contrasto alla corruzione.
- 3.5 L'iniziativa della Regione Lombardia (delibera n.IX/3856 del 2012)
- 3.6 Pubblico e privato nei Servizi Sanitari Regionali (SSR)
- 3.7 La legge n.190/2012 e il modello di organizzazione e gestione

Conclusioni

Bibliografia e Sitografia

Introduzione

In un recente passato sono stati condotti molti studi con l'obiettivo di esplorare e spiegare il modello organizzativo della revisione contabile delle Aziende operanti all'interno del Servizio Sanitario Nazionale e il suo progressivo sviluppo. I risultati scaturiti dalle varie analisi svolte presentano conclusioni e pareri interessanti. In questo contributo l'obiettivo sarà quello di descrivere lo stato dell'arte dell'oggetto di studio, tenendo in considerazione studi diversi tra loro con l'obiettivo di fornire una solida base scientifica su cui fondare un'analisi specificamente incentrata sul modello di revisione contabile delle Aziende del Servizio Sanitario Nazionale, durante e dopo le varie modifiche normative occorse durante gli anni. Ciò che rende interessante il lavoro da svolgere risiede, in particolare, nel fatto che in molteplici studi condotti in precedenza emergeva un modello di revisione che sta volgendo, lentamente, ma inesorabilmente, verso notevoli cambiamenti di cui appare utile e importante tenere conto. Osservando l'evoluzione normativa del settore, risulta utile in particolare le innovazioni nell'ambito della compliance, delle normative di contrasto, di repressione e di prevenzione dei fenomeni corruttivi e dell'armonizzazione tra i vari modelli presenti all'interno di tale ambito. L'area di studio sulla quale mi sto focalizzando è relativamente ampia, e abbraccia varie discipline altamente radicate nell'alveo accademico nazionale. Riguardo la scelta dei metodi e dell'approccio metodologico per il mio lavoro e per il tipo di ricerca è di tipo descrittivo. Verranno tuttavia, nel corso della trattazione, adoperati grafici e dati di istituzioni molto accreditate per accompagnare e, talvolta, facilitare la lettura del contributo. Lo scopo della ricerca, come accennato in precedenza, è comprendere quale sia lo stato dell'arte della revisione contabile delle Aziende del Servizio Sanitario Nazionale e indagare i percorsi, lo sviluppo e l'evoluzione di tale ambito. A tale scopo, il lavoro verrà suddiviso nel seguente modo: dopo questa breve introduzione, verrà approfondito lo studio del Sistema Sanitario Nazionale, partendo dai suoi fondamenti e approfondendo il processo evolutivo. In particolare verrà affrontato il processo di regionalizzazione e il processo di aziendalizzazione e il percorso normativo che ha comportato le conseguenze strutturali dell'assetto istituzionale odierno. Proseguendo nell'analisi, all'interno del primo capitolo, verrà approfondito il sistema di bilancio delle aziende sanitarie ed ospedaliere, entrando, dunque, già nel cuore della trattazione. A tale scopo verranno esaminati, nello specifico, il decreto legislativo n.118 del 2011 e il decreto legislativo n.126 del 2014. Inoltre, appare utile volgere lo sguardo verso il sistema di controllo interno per quanto concerne le medesime aziende, con particolare riguardo il budget e il reporting, elementi altamente rilevanti. Infine, il capitolo primo si conclude con l'analisi dei cosiddetti "PAC", ovvero dei Percorsi Attuativi della Certificabilità. All'interno del capitolo secondo verrà attuata una comparazione tra le Regioni

sull'oggetto di studio: la revisione contabile delle Aziende del Servizio Sanitario Nazionale. Le Regioni prese in considerazione sono la Regione Umbria e la Regione Toscana. Due Enti che hanno caratterizzato il loro agire amministrativo nell'ottica di una predisposizione all'armonizzazione dei principi contabili seguendo l'evoluzione della normativa, tramite anche attività di monitoraggio. All'interno di questo capitolo, in particolare, saranno analizzati in via generale i principi contabili e di revisione per gli enti locali e verranno esaminate le esperienze delle due Regioni soggette a comparazione. Infine, il capitolo si concluderà con lo studio delle principali norme di adeguamento rispetto ai nuovi principi contabili. Nel capitolo conclusivo del lavoro, verranno esaminati i rischi di corruzione e di frode all'interno della Pubblica Amministrazione. Si tratta di un tema che ha goduto anche di interesse mediatico, e ciò ha quantomeno favorito il germogliare di un dibattito pubblico e politico a riguardo. Nella parte iniziale di tale capitolo verrà analizzata la funzione di *compliance*, con particolare riferimento alle disposizioni e alle linee guida che dettano il cammino a tale attività: si tratta di normative di carattere sia nazionale che internazionale. Successivamente saranno oggetto di approfondimento i modelli di *compliance* all'interno della Pubblica Amministrazione, oppure, utilizzando una maggiormente corretta formula al plurale, delle Pubbliche Amministrazioni. Il capitolo prosegue nella trattazione del processo di revisione e della valutazione prudenziale, conosciuto anche con l'acronimo SREP e lo studio del rischio fiscale e della gestione del *compliance risk*. In conclusione, gli ultimi paragrafi saranno dedicati all'analisi della normativa di recente applicazione recante disposizioni in materia di prevenzione e repressione della corruzione, con riferimento particolare alla nozione di corruzione amministrativa. A tale scopo verranno esaminate le normative regionali, in particolare la delibera n.IX/3856/2012 della Regione Lombardia, e la normativa nazionale attuata in applicazione della legge anticorruzione n.190/2012, nota anche come Legge Severino.

Capitolo I

1. Il Sistema sanitario Nazionale (SSN): fondamenti e processo evolutivo

1.1 La regionalizzazione e l'aziendalizzazione del sistema sanitario

Il Servizio Sanitario Nazionale (SSN), istituito dalla legge n.833 del 1978¹, è un complesso sistema volto a fornire assistenza sanitaria, tramite una serie di prestazioni e servizi, destinati alla totalità della cittadinanza². Lo Stato italiano svolge tale compito nel rispetto di vari principi ispiratori: *a)* tutela della salute; *b)* accesso libero e universale ai servizi erogati; *c)* integrazione dei servizi; *d)* riduzione del disequilibrio tra i livelli territoriali; *e)* primato della gestione pubblica. Alcuni di questi principi trovano legittimità nel disegno costituzionale del dopoguerra. L'articolo 32 della Costituzione italiana, ad esempio, sancisce la tutela della salute come diritto fondamentale dell'individuo, nel segno del rispetto della persona umana. Nonostante tale disposizione costituzionale sia presente dal 1948, il Servizio Sanitario Nazionale, come anticipato in precedenza, ha registrato la propria nascita solo sul finire degli anni '70. La governance del servizio sanitario prevede un netto protagonismo dello Stato e delle sue diramazioni territoriali. In particolare, allo Stato è assegnato il ruolo di determinazione degli standard per quanto concerne le prestazioni che devono essere erogate. Al livello territoriale, e dunque alle Regioni, la tutela della salute è rilevata come competenza concorrente. Secondo questo disegno, la legislazione regionale può agire con un certo margine di azione, rimanendo vincolata tuttavia alla più generale legislazione statale. Volgendo lo sguardo al sistema complessivo è opportuno comprendere la struttura generale del Servizio Sanitario Nazionale, che, come si è accennato, è composto essenzialmente da due livelli, statale e sub-statale: sotto il ruolo preponderante del Ministero della Salute vi sono dunque piani diversi che operano. Il piano nazionale è costituito dagli enti e dagli organi di livello nazionale, come l'ISS (Istituto Superiore di Sanità) e l'IIZZSS (Istituti Zooprofilattici Sperimentali). Il piano sub-statale è invece rappresentato dalle Regioni, dalle Province Autonome e dalle Aziende Sanitarie Locali. Al fine di comprendere meglio lo sviluppo e l'evoluzione di tale sistema, appare utile approfondire la conoscenza del

¹ Legge 23 dicembre 1978 n.833, "Istituzione del Servizio Sanitario Nazionale", Gazzetta Ufficiale

² Balduzzi, Renato. Carpani, Guido. *Manuale di diritto sanitario*. Bologna: Il Mulino, 2013

sistema in vigore prima dell'entrata in scena del nuovo assetto strutturale. Prima del 1978 il servizio sanitario era organizzato tramite una struttura formata dagli ospedali, dalle assicurazioni mutualistiche, dagli uffici provinciali per l'igiene³. L'organizzazione e la gestione era sostanzialmente statale. Con riferimento all'ingente numero di enti mutualistici, è opportuno notare come tali enti svolgessero un ruolo di particolare importanza in base alla categoria di fruitori ai quali si rivolgevano. L'assicurazione sanitaria, e i vari servizi più in generale, erano, in tal modo, un reale strumento di servizio sanitario per adempiere ai compiti di cura e assistenza medica. In questo sistema, il diritto alla tutela della salute sancito in Costituzione, al quale si è fatto in precedenza riferimento, andava ad operare direttamente e sostanzialmente tramite la produzione di effetti nei confronti del soggetto nella sua veste di contribuente e lavoratore, e l'assistenza della quale godeva tale soggetto veniva estesa anche all'intero nucleo familiare. Naturalmente, tale sistema si prestava, e si prestò nel corso del tempo, a numerose criticità, con performances spesso non soddisfacenti o del tutto nulle. Il sistema delineato era comunemente conosciuto come "mutua", termine che ha conosciuto un successo popolare notevole anche in seguito a celebri produzioni cinematografiche⁴. Successivamente, nel corso degli anni '60, i vari governi misero in atto una serie di programmi di riforma del sistema pocanzi delineato. In particolare registriamo la riforma del 1958 volta a sottrarre la responsabilità della programmazione sanitaria dal Ministero dell'Interno verso il neonato Ministero della Sanità. Successivamente, nel 1968 venne poi completato il disegno di riforma dell'assetto ospedaliero, che trasformò gli ospedali dotandoli di disciplina pubblicistica. Questo complesso iter di riforme portò alla nascita del Servizio Sanitario Nazionale con la già citata legge n.833 del 1978. Negli anni che succedono l'istituzione del Servizio Sanitario Nazionale vi furono non poche criticità da affrontare. In primo luogo, si rese immediatamente palese l'eccessiva burocratizzazione del sistema tramite procedure rigide e stringenti, notevole distanza tra l'apparato sanitario e le strutture amministrative e una generale autoreferenzialità⁵. Negli anni '80, inoltre, il

³ Cosmacini, Giorgio. *Storia della medicina e della sanità in Italia. Dalla peste nera ai giorni nostri*. Roma-Bari: Laterza, 1994

⁴ Celebre, in questo senso, il film dal nome "*Il medico della mutua*" del 1968, diretto dal regista Luigi Zampa e interpretato da Alberto Sordi

⁵ Bertin, Giovanni. *Evoluzione o cambiamento dei sistemi sanitari: verso un nuovo paradigma*. Università Ca' Foscari di Venezia

sistema politico e partitico mostrava un eccessivo protagonismo, talvolta sfociante in vere ingerenze nella gestione della sanità pubblica. In questo modo veniva messo in atto un processo di de-responsabilizzazione della dirigenza, che veniva privata della sua autonomia, provocando particolari problemi di *accountability*. Ad aggravare tale situazione vi era anche un generale problema di efficienza amministrativa, che in realtà riguardava l'intero assetto strutturale della pubblica amministrazione italiana. Come sappiamo, ad intervenire su tale aspetto problematico vi fu la riforma della pubblica amministrazione⁶, con la Legge Brunetta del 2009, che cercò, con risultati non sempre soddisfacenti, di intervenire sul problema della responsabilità manageriale e del criterio della "amministrazione di risultato". Parallelamente a tali criticità, si registravano altrettante problematiche sul piano della gestione finanziaria a livello sub-statale, con particolare riferimento al mancato rispetto delle scadenze temporali nella erogazione e ripartizione del Fondo Sanitario Nazionale proveniente dal livello centrale di governo. Inoltre, un altro elemento critico, che sfociava agilmente in problemi gestionali, era la distinzione tra responsabilità di spesa del livello sub-statale dal finanziamento che il livello centrale erogava tramite il già citato Fondo Sanitario Nazionale: dunque, in base a ciò, l'ente responsabile di erogare i servizi, e cioè di spendere i fondi, era esentato dal rispondere della corretta o non corretta gestione di tali fondi. Anche in questo caso, quindi, vi era un problema di *accountability*. Tali problemi rappresentavano delle questioni che la classe politica si trovava costretta ad affrontare poiché negli anni '90 stava emergendo un forte clima di opinione avverso alla mancanza di efficienza degli apparati amministrativi e dunque, di riflesso, dell'intera classe politica. I numerosi e significativi cambiamenti avvenuti a seguito della de-strutturazione del sistema partitico italiano degli anni '90, congiuntamente alla maggiore integrazione avvenuta a livello europeo, in particolare con la firma del Trattato di Maastricht, che imponeva livelli più rigorosi in tema di debito pubblico⁷, portarono ad un iter di riforme volte a provocare i processi oggetto di interesse di questo paragrafo: il processo di regionalizzazione e il processo di aziendalizzazione. Il fulcro normativo di questi due processi è rappresentato

⁶ Decreto Legislativo 27 ottobre 2009, n.150. "Attuazione della legge 4 marzo 2009, n.15, in materia di ottimizzazione della produttività del lavoro pubblico e di efficienza e trasparenza delle pubbliche amministrazioni". Gazzetta Ufficiale

⁷ Strozzi, Girolamo. Mastroianni, Roberto. *Diritto dell'Unione Europea-Parte Istituzionale*. Torino: Giappichelli, 2016

dal D.Lgs. n.229/1999, la cosiddetta Riforma Bindi. I principi cardine di tale riforma riguardano proprio alcuni aspetti principali della nostra trattazione, tra cui il processo di regionalizzazione, il sistema di finanziamento, il quasi-mercato, l'aziendalizzazione, il rinnovamento della struttura organizzativa delle aziende e l'introduzione di meccanismi operativi. In questa sede è interessante porre l'attenzione sulla regionalizzazione e l'aziendalizzazione. Il primo fenomeno è inquadrabile come una graduale perdita di importanza dei livelli comunali e provinciali relativamente alle funzioni di indirizzo e controllo⁸. La regionalizzazione comporta anche una maggiore autonomia governativa e un sistema di coordinamento dei Servizi Sanitari Regionali (SSR) e una maggiore responsabilizzazione finanziaria. Le Regioni assumono, inoltre, un ruolo maggiormente attivo negli aspetti organizzativi e gestionali.

Regioni	2001		2002		2003		2004	
	Istituti pubblici	Ospedali privati (case di cura accreditate) Aiop	Istituti pubblici	Ospedali privati (case di cura accreditate) Aiop	Istituti pubblici	Ospedali privati (case di cura accreditate) Aiop	Istituti pubblici	Ospedali privati (case di cura accreditate) Aiop
Piemonte	1,09	1,13	1,10	1,20	1,11	0,98	1,14	1,28
Lombardia	1,08	1,18	1,08	1,20	1,06	1,19	1,05	1,41
P.A. di Bolzano	0,92	n.d.	0,89	n.d.	0,91	0,91	0,91	0,93
P.A. di Trento	1,03	-	1,02	-	1,02	-	1,02	-
Veneto ⁷⁾	1,09	0,98	1,09	0,99	1,08	1,03	1,08	1,20
Friuli V.G.	1,16	0,98	1,16	0,99	1,15	1,00	1,13	1,09
Liguria ⁷⁾	1,06	n.d.	1,07	n.d.	1,09	2,47	1,11	2,45
Emilia Romagna	1,11	1,19	1,10	1,15	1,08	1,12	1,08	1,28
Toscana	1,10	1,11	1,10	1,26	1,12	1,30	1,14	1,36
Umbria	1,03	0,94	1,05	1,00	1,05	1,00	1,04	1,16
Marche	1,05	0,83	1,05	0,86	1,05	0,88	1,05	0,88
Lazio	1,00	0,91	1,00	0,90	0,99	0,92	0,98	0,96
Abruzzo	0,94	0,81	0,93	0,80	0,92	0,82	0,92	0,89
Molise	0,91	0,77	0,90	0,73	0,92	n.d.	0,94	n.d.
Campania	0,89	0,85	0,90	0,85	0,91	0,87	0,91	0,93
Puglia	0,89	0,92	0,89	0,93	0,89	0,92	0,90	1,31
Basilicata	0,91	0,85	0,91	n.d.	0,94	n.d.	0,95	n.d.
Calabria	0,86	0,81	0,86	0,83	0,85	0,87	0,85	1,00
Sicilia	0,88	0,81	0,89	0,86	0,90	0,94	0,91	0,97
Sardegna	0,92	0,72	0,92	0,71	0,91	0,72	0,90	0,75
Totale	1,00	0,96	1,01	0,97	1,01	0,98	1,01	1,08

Figura 1 - Partenariato Pubblico e Privato (fonte: Motore Sanità)

⁸ Balduzzi, Renato. *La Sanità italiana alla prova del federalismo fiscale*. Bologna: Il Mulino, 2012

La Riforma Bindi introduce inoltre i livelli essenziali di assistenza⁹ (LEA), che vengono stabiliti dal livello centrale per creare standard uniformi tra le diverse realtà territoriali, che in Italia, come è ben noto, presentano numerose differenze di performance¹⁰. I livelli essenziali dei servizi definiti dallo Stato devono dunque essere garantiti ai cittadini su tutto il territorio nazionale. Lo Stato, inoltre, ha il compito di garantire che i finanziamenti e i fondi resi disponibili per il livello sub-statale sia sufficienti a raggiungere gli obiettivi fissati dai LEA. Naturalmente, se vi è la possibilità e la volontà, le Regioni possono anche superare i livelli essenziali, tramite finanziamenti autonomi, segnando livelli di performance maggiori. I livelli essenziali di assistenza sono ritenuti essenziali in quanto la loro esistenza è necessaria per rispondere ai bisogni fondamentali di tutela della salute. Queste prestazioni sono garantite dal Servizio Sanitario Nazionale in modo gratuito oppure a carico del contribuente tramite la tassazione. I livelli essenziali di assistenza comprendono l'assistenza sanitaria collettiva in ambiente di vita e di lavoro; assistenza distrettuale; assistenza ospedaliera. Un altro processo che viene posto in essere con la Riforma Bindi (D.L. 229/1999) è l'aziendalizzazione. L'aziendalizzazione prevede l'autonomia delle nuove Aziende Sanitarie, un'autonomia di vario genere: autonomia organizzativa; autonomia gestionale; autonomia contabile; autonomia tecnica; autonomia patrimoniale. Vi è inoltre l'obiettivo della de-burocratizzazione e la gestione delle aziende secondo i criteri di efficacia, efficienza ed economicità. Viene introdotto il General Management tramite contrattivi privati, a tempo determinato, con strumenti e meccanismi di valutazione della performance dirigenziale. L'aziendalizzazione prevede poi nuovi strumenti di gestione, come i nuovi sistemi contabili, gestione del personale e marketing pubblico. I principi che fondano tale processo si basano sulla responsabilizzazione e l'autonomia della struttura dirigenziale delle aziende che operano all'interno del Servizio Sanitario Nazionale. Dal punto di vista organizzativo è opportuno notare l'intento di introdurre logiche manageriali all'interno della pubblica amministrazione, seguendo precisamente il paradigma del *New Public Management*¹¹. Tale modello manageriale è stato introdotto in maniera graduale a partire dal 1992, e la Riforma oggetto di studio

⁹ "Cosa sono i LEA?", Ministero della Salute, <http://www.salute.gov.it/>

¹⁰ Questo argomento verrà trattato approfonditamente nei capitoli successivi

¹¹ Clarich, Marcello. *Manuale di diritto amministrativo*. Bologna: Il Mulino, 2017

riprende tale modello compiutamente solo nel 1999. L'intento di introdurre meccanismi manageriali è ravvisabile anche tenendo presente altri elementi di non minore importanza. In primo luogo, vi è la previsione di una direzione monocratica, per la quale è prevista la figura di un direttore generale, deciso dal livello sub-statale, il quale ha il compito di nominare il direttore sanitario ed amministrativo. In questo modo viene configurato anche un altro tipo di rapporto, ovvero un rapporto fiduciario con la Regione, che talvolta ha scaturito problemi di tipo politico. Anche sul piano organizzativo sono state introdotte nuove misure al fine di fornire una veste manageriale a questo particolare ramo della pubblica amministrazione. Per questa ragione, vi è stato un rafforzamento dell'organizzazione e dello staff, inserendo figure volte alla cura degli aspetti di marketing e di controllo di gestione, con un forte accento circa le caratteristiche di professionalità, flessibilità e rapporto fiduciario con i vertici dirigenziali. Per tali operatori è prevista l'introduzione della retribuzione di risultato, favorendo in tal modo criteri di responsabilizzazione per le attività espletate dalla dirigenza e dai vari sottoposti. Gli strumenti e i meccanismi utilizzati a tale scopo sono i sistemi di valutazione¹², che implicano l'esplicitazione di giudizi circa le performances. Dunque, il processo di aziendalizzazione, tramite le varie misure innovative pocanzi citate, tra le varie cose, rende l'amministrazione pubblica maggiormente basata sull'output rispetto al passato. Appare evidente, giunti a questo punto, l'importante ruolo che la Riforma Bindi svolge per lo studio e la comprensione dei temi della regionalizzazione e della aziendalizzazione di cui si è trattato in questo paragrafo. Tale Riforma ha sostanzialmente riaffermato quelli che erano i principi cardine della legge fondativa del Servizio Sanitario Nazionale, ovvero la Legge n.833/1978. Di particolare importanza, come si è in precedenza notato, è l'introduzione dei livelli essenziali di assistenza e lo sviluppo dei fondi integrativi.

1.2 Quadro normativo di riferimento e assetto istituzionale

Il sistema di assistenza sanitaria in Italia trova il suo fondamento innanzitutto nella Costituzione repubblicana del 1948. Come già accennato nel paragrafo precedente, è di particolare rilievo l'articolo 32 della Costituzione italiana¹³, situato nella Parte I (diritti e

¹² La Spina, Antonio. Espa, Efsio. *Analisi e valutazione delle politiche pubbliche*. Bologna: Il Mulino, 2011

¹³ Costituzione della Repubblica Italiana, <http://www.senato.it/>

doveri dei cittadini) Titolo II (rapporti etico-sociali), che recita testualmente: *“La Repubblica tutela la salute come fondamentale diritto dell’individuo e interesse della collettività, e garantisce cure gratuite agli indigenti”*. Il secondo comma, poi, aggiunge: *“Nessuno può essere obbligato a un determinato trattamento sanitario se non per disposizione di legge. La legge non può in nessun caso violare i limiti imposti dal rispetto della persona umana”*. Il sistema sanitario italiano ha, dunque, il dovere di attuare tale disposizione costituzionale, favorendo e tutelando il diritto alla salute di tutti i cittadini. Il sistema sanitario posto in essere ottiene valenza e carattere di protezione universalistica, tipica dei paesi dotati di sistema di welfare mediterraneo, improntato sullo stato sociale, ovvero lo stato che, tra le varie cose, eroga servizi e prestazioni¹⁴. Tali attività, come ricordato in precedenza, viene finanziata tramite la tassazione e le entrate dirette, attraverso i cosiddetti ticket sanitari provenienti dalle Aziende Sanitarie Locali (ASL). I ticket sanitari sono strumenti attraverso i quali lo Stato ottiene delle quote con cui il destinatario della prestazione partecipa alla sussistenza del sistema generale. I primi cambiamenti normativi avvengono con l’istituzione ufficiale delle Regioni, enti già previsti nel disegno costituzionale originario, ma che videro la luce solamente dopo ventiquattro anni. Le Regioni, enti sub-statali, vennero istituite infatti nel 1972 con il D.P.R. 14 gennaio 1972 n.4. Tale decreto presidenziale prevedeva, tra le altre cose, un riordino delle funzioni amministrative. In materia sanitaria le funzioni amministrative che venivano originariamente espletate da organi centrali e periferici dello Stato vennero trasferite alle Regioni, segnando per la prima volta un trasferimento di poteri statali verso organi di livello sub-statale. Meritano, invece, un discorso a parte le questioni relative alle Regioni a statuto speciale (come Sicilia, Sardegna, Friuli-Venezia Giulia, Trentino Alto-Adige e Valle d’Aosta), che videro la propria previsione costituzionale sin dalle origini dell’era repubblicana con le leggi costituzionali n.2/1948, n.3/1948, n.4/1948 e n.5/1948. L’elemento centrale della nostra trattazione in materia di quadro di riferimento normativo del Servizio Sanitario Nazionale è rappresentato dalla Legge n.833/1978 istitutiva del Servizio Sanitario Nazionale. Quest’ultimo è lo strumento operativo volto a dare attuazione pratica al principio costituzionale della tutela della salute. L’articolo 1 della Legge 833/1978 recita: *“La Repubblica tutela la salute come fondamentale diritto dell’individuo e interesse della collettività mediante il Servizio Sanitario Nazionale”*.

¹⁴ Cazzola, G. *Lo Stato sociale italiano in confronto all’Europa*. Bologna: Il Mulino, 1995

Appare chiaro ed evidente, dunque, il richiamo alla disposizione costituzionale e viene attribuito al Servizio Sanitario Nazionale il compito di dare esecuzione a tale principio. Talvolta, tuttavia, la struttura farraginoso del SSN mina tale obiettivo. Questa struttura è infatti composta da un complesso sistema di funzioni, attività e strutture volte a curare gli interessi della cittadinanza in materia di salute. La struttura burocratica del SSN riprende i tipici busillis degli apparati amministrativi italiani. Oltre alla generale cura e tutela della salute, il Servizio Sanitario Nazionale si propone di adempiere ad altri doveri: *a)* uniformare le condizioni di salute su tutto il territorio dello Stato, al fine di garantire livelli di assistenza uniformi per tutti, superando le divisioni e le difformità delle prestazioni di territorio in territorio; *b)* garantire livelli essenziali di assistenza, ovvero un livello minimo al di sotto del quale non è possibile andare. I soggetti imputati a rendere operativo il Servizio Sanitario Nazionale sono tre: lo Stato (livello centrale), le Regioni e gli Enti Locali (livello sub-statale). Con la legge 502/1992, di cui tratteremo a breve, i soggetti si sono ridotti a due, a discapito degli enti locali. Tali compiti sono affidati, a seguito di tale legge, solamente allo Stato e alle Regioni. Di particolare importanza, dal punto di vista operativo, è il ruolo delle Unità Sanitarie Locali¹⁵ (USL), che vedono il proprio fondamento normativo nella già citata legge n.833/1978. Le Unità Sanitarie Locali sono strutture operative degli enti locali, in particolare dei comuni, che operano al fine di tutelare il diritto alla salute dei cittadini. Esse gestiscono le strutture ospedaliere operanti sul territorio di competenza; la medicina di base; il servizio veterinario; l'igiene pubblica e mentale; la medicina preventiva e l'igiene del lavoro; il servizio farmaceutico. Oltre a tali compiti, le Unità Sanitarie Locali effettuano controllo e gestione contabile e amministrativa. Le Unità Sanitarie Locali rappresentano, in tale nuova struttura, lo strumento più centrale e operativo di tutta la riforma¹⁶. Mentre, infatti, lo Stato si limita, con il Piano Sanitario Nazionale, a determinare le linee guida generali, le Regioni applicano, in armonia con tale piano nazionale, il Piano Sanitario Regionale. Le Unità Sanitarie Locali svolgono, infine, assistenza ai cittadini in fase preventiva e in fase di cura e assistenza. Quella appena delineata è la cosiddetta pianificazione a cascata¹⁷. A seguito di tale illustrazione appare centrale il ruolo che svolge l'Unità Sanitaria Locale all'interno

¹⁵ Perico, G. *Le Unità Sanitarie Locali*.

¹⁶ Perico, G. *Le Unità Sanitarie Locali*.

¹⁷ Clarich, M. *Manuale di diritto amministrativo*. Bologna: Il Mulino, 2017

del nuovo sistema sanitario. I compiti dell'Unità Sanitaria Locale perseguono gli obiettivi, citati precedentemente, dell'art.1 della legge n.833/1978. Tali obiettivi, nel corso del tempo, hanno conosciuto un notevole ampliamento rispetto alla mera definizione di assistenza. I compiti dell'Unità Sanitaria Locale si estendono, in tal modo, alle cure dell'ambiente e dell'igiene mentale. Queste ulteriori responsabilità portano a ritenere tali enti come principali attori dell'applicazione del sistema generale e delle sue previsioni costituzionali. Tale ampliamento degli obiettivi, sono riscontrabili all'articolo 2 della legge 833/1978¹⁸, che recita: *“Il conseguimento delle finalità di cui al precedente articolo è assicurato mediante: a) la formazione di una moderna coscienza sanitaria sulla base di un'adeguata educazione sanitaria del cittadino e delle comunità; b) la prevenzione delle malattie e degli infortuni in ogni ambito di vita e lavoro; c) la diagnosi e la cura degli eventi morbosi quali che ne siano le cause, la fenomenologia e l'evoluzione; d) la riabilitazione degli stati di invalidità e di inabilità somatica e psichica; e) la promozione e la salvaguardia della salubrità e dell'igiene, dell'ambiente naturale di vita e di lavoro; f) l'igiene degli alimenti, delle bevande, dei prodotti e avanzi di origine animale per le implicazioni che attengono alla salute dell'uomo, nonché la prevenzione e la difesa sanitaria [...]; g) disciplina della sperimentazione [...]; h) formazione professionale [...]; i) superamento degli squilibri territoriali [...]; l) sicurezza del lavoro [...]; m) tutela della maternità e dell'infanzia [...]; n) promozione della salute in età evolutiva [...]; o) tutela sanitaria delle attività sportive [...]; p) tutela della salute degli anziani [...]; q) tutela della salute mentale [...]; r) identificazione e eliminazione delle cause degli inquinamenti dell'atmosfera, delle acque e del suolo.* Come si può ben immaginare, tali compiti sono molto più vasti rispetto al generico obiettivo di tutela della salute sancito in Costituzione. Se tale aspetto, da un lato, può essere interpretato positivamente nel senso di una maggiore copertura di tutte le dimensioni della tutela della salute, dall'altro, può essere ravvisato come principale causa di inefficienza amministrativa e gestionale, nonché come causa di confusione ed eccessiva complessità. Per riassumere gli elementi principali dell'importante legge n.833/1978 possiamo citarne il vulnus centrale. Innanzitutto, abbiamo potuto osservare che, tramite tale legge, lo Stato ha il compito di finanziare e gestire i servizi sanitari in maniera diretta (la cosiddetta integrazione verticale). Inoltre, tale finanziamento può avvenire per quota pro-capite, in

¹⁸ Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana

base alla consistenza numerica dei destinatari dell'assistenza. Infine, la legge n.833/1978 stabilisce che il Servizio Sanitario Nazionale ha il compito di superare gli squilibri territoriali e le differenze, drammaticamente presenti, nelle condizioni socio-economiche delle varie fasce della popolazione italiana. Questo compito persegue il fine della cosiddetta equità orizzontale: principio per il quale debbano essere erogate le medesime prestazioni a prescindere dalle differenze nelle condizioni economiche e sociali del cittadino¹⁹. Dopo l'emanazione della legge n.833/1978 si sono susseguiti ulteriori provvedimenti legislativi, che vanno ad integrare la disciplina normativa del Servizio Sanitario Nazionale. Dalla legge n.833/1978 vi è stato il passaggio al D.L. 502/1992 che prevede: *a)* maggiore responsabilità delle strutture amministrative, in particolare riguardo le USL; *b)* ruolo attivo della politica nella gestione dei servizi; *c)* implementazione della direzione manageriale; *d)* previsione dell'amministrazione di risultato. Il vulnus del D.L. 502/1992 è rappresentato dall'aziendalizzazione, già ampiamente citata nel paragrafo precedente. In questo paragrafo è opportuno ricordare solo alcuni brevi aspetti, come il fondamentale passaggio delle Unità Sanitarie Locali in Aziende Sanitarie Locali (ASL) e la creazione di Aziende Ospedaliere Universitarie (AOU). L'assetto istituzionale del SSN diventa in tal modo una struttura articolata in diversi Servizi Sanitari Regionali, suddivisa in Stato, Regioni, ASL e altri enti minori. Successivamente al D.L. 502/1992 è stato emanato il Decreto Legislativo n.229/1999, cosiddetta Riforma Bindi, già trattata nel paragrafo precedente, implementante i processi di regionalizzazione e aziendalizzazione. Di particolare importanza appare, inoltre, il celebre federalismo fiscale²⁰, prodotto (o tentato di produrre) tramite il Decreto Legislativo n.56/2000. Tale Decreto anticipa la più generale riforma costituzionale n.3/2001 che si proponeva, tra le altre cose, di fornire agli enti sub-statali maggiori competenze. In particolare, all'articolo 119 della L.Cost.3/2001 viene fatta espressa menzione alla capacità di autonomia finanziaria di entrata e di spesa per i Comuni, le Province, le Città Metropolitane e le Regioni. Vengono stabiliti gli strumenti dei tributi e delle entrate proprie, in armonia con il disegno costituzionale secondo i principi di coordinamento e leale collaborazione. Al fine di diminuire le disuguaglianze e le differenze territoriali, lo Stato istituisce un fondo perequativo, non

¹⁹ Bordignon, M., Fontana, A., Peragine, V. *Il principio di equità orizzontale in un contesto federale*. 2006

²⁰ D'Atena, Antonio. *Diritto regionale*. Torino: Giappichelli (2017)

vincolati, per le zone geografiche del paese con minore capacità di entrate fiscali pro-capite. In questo modo, gli enti sub-statali possiedono autonomia finanziaria per espletare le funzioni riconosciutegli dalla legge. In via pratica, il federalismo fiscale riuscì a sopprimere i trasferimenti provenienti dallo Stato verso gli enti sub-statali, in particolare alle Regioni. Tuttavia, la grande contraddizione risiedeva e risiede ancora oggi nella mancanza di risorse per alcune zone del paese legate al mancato sviluppo economico, che naturalmente incide negativamente nel reddito e nei consumi²¹. Il federalismo fiscale fissa quindi i criteri per la strutturazione della spesa sanitaria e anche alcune spese degli enti sub-statali che vengono sostenute tramite i finanziamenti statali. Oltre a ciò, il federalismo fiscale opera un disegno volto a stabilire la composizione delle risorse tributarie, i parametri della perequazione e il coordinamento dei trasferimenti perequativi comprensivi del meccanismo di compartecipazione. Tutti questi meccanismi vengono accompagnati da una complessiva attività di verifica e monitoraggio delle effettive prestazioni erogate dalle Regioni. Successivamente al D.Lgs.56/2000 sono stati stipulati ulteriori provvedimenti legislativi, in particolare l'accordo Stato-Regioni del 8 agosto 2001 (D.Lgs. 347/2001 convertito successivamente nella Legge n.405/2001).

²¹ Esposito, Marco. *Il federalismo in quattordici punti*. Bologna: Il Mulino (2018)

Tabella 1 - Spesa sanitaria pubblica complessiva in milioni di euro, pro capite e pro capita pesata per regione. Anno 2007. Fonte: Rapporto Osservasalute

Regioni	Complessiva (milioni di €)	Pro capite	Pro capite pesata
Piemonte	7.755	1.784	1.726
Valle d'Aosta-Vallée d'Aoste	247	1.989	1.960
Lombardia	16.120	1.695	1.718
<i>Bolzano-Bozen</i>	<i>1.068</i>	<i>2.202</i>	<i>2.226</i>
<i>Trento</i>	<i>941</i>	<i>1.864</i>	<i>1.895</i>
Veneto	8.158	1.715	1.746
Friuli-Venezia Giulia	2.167	1.791	1.719
Liguria	3.067	1.906	1.697

Emilia-Romagna	7.616	1.811	1.760
Toscana	6.315	1.740	1.674
Umbria	1.493	1.715	1.653
Marche	2.535	1.654	1.614
Lazio	10.425	1.931	1.998
Abruzzo	2.271	1.737	1.736
Molise	615	1.918	1.865
Campania	9.577	1.654	1.709
Puglia	6.620	1.626	1.647
Basilicata	963	1.625	1.575
Calabria	3.164	1.581	1.564
Sicilia	8.224	1.639	1.683
Sardegna	2.660	1.605	1.611
Italia	102.002	1.731	1.731

Riguardo l'assetto istituzionale venutosi a formare in seguito ai provvedimenti legislativi elencati fino ad ora, appare opportuno citare un elemento fondamentale e fondante: il principio di sussidiarietà²². Tale principio postula che le varie funzioni amministrative debbano essere svolte dall'ente territoriale maggiormente vicino alla cittadinanza (in Italia, tipicamente, i comuni), ma con la possibilità di essere esercitate anche da enti territoriali superiori ai comuni, come le Regioni, le Province e le Città metropolitane. Tale possibilità può verificarsi allorquando si registri la mancanza da parte dei comuni delle risorse e le capacità necessarie all'espletamento delle funzioni amministrative. Il principio di sussidiarietà si sostanzia di due dimensioni differenti: una dimensione verticale, per la quale viene prescritto che l'azione di soddisfacimento dei bisogni dei cittadini debba essere svolta dagli apparati amministrativi pubblici; una dimensione orizzontale, per la quale tali bisogni debbano essere soddisfatti dagli stessi cittadini, in forma di libera associazione e/o forme di volontariato. Il Servizio Sanitario Nazionale, in

²² Pastori, Giorgio. *Sussidiarietà e diritto alla salute*. Bologna: Il Mulino (2002)

base a tale principio, rappresenta non una sola e unica amministrazione, ma un insieme di organi ed enti che operano allo scopo di raggiungere gli obiettivi di tutela della salute dei cittadini. La composizione del SSN si sostanzia, dunque, in questo modo: *a)* Ministero della Salute, che indice il piano sanitario nazionale, che costituisce il quadro armonico che le Regioni sono tenute a rispettare e che rappresenta il margine d'azione di quest'ultime; *b)* Altri enti e organi nazionali come il Consiglio Superiore di Sanità (CSS); *c)* Regioni; *d)* Aziende Sanitarie Locali (ASL) e Aziende Ospedaliere (AO). L'assetto istituzionale del Servizio Sanitario Nazionale prevede anche un sistema di programmazione sanitaria che si articola nei già citati Piano Sanitario Nazionale e Piano Sanitario Regionale. Il primo dura tre anni ed è un piano adottato, come detto, dal Ministero della Salute, e quindi ha un imprinting governativo. Le aree di intervento sono l'assicurazione dei livelli essenziali di assistenza (LEA) e le erogazioni di fondi di finanziamento per le Regioni. Gli obiettivi e le finalità comprendono anche i settori della ricerca e dello sviluppo (R&D, Research and Development) nonché della formazione continua e della HR Management (Risorse Umane). Il secondo livello della pianificazione è costituito dal Piano Sanitario Regionale, che rappresenta il fulcro della programmazione strategica, nel quale vengono definiti e fissati gli obiettivi in materia di intervento per la tutela della salute e circa il funzionamento dei servizi per il soddisfacimento di necessità della popolazione risiedente nel territorio regionale, in armonia con le linee guida e le previsioni del Piano Sanitario Nazionale. Le Regioni hanno un limite temporale prestabilito entro il quale agire nel rispetto della programmazione nazionale, fissato in centocinquanta giorni dalla data di entrata in vigore del Piano Sanitario Nazionale.

1.3 Il sistema di bilancio delle aziende sanitarie ed ospedaliere

In questo paragrafo tratteremo particolarmente il sistema di bilancio delle aziende sanitarie e delle aziende ospedaliere. *“Le aziende”*, come suggerisce una celebre definizione di Onida, *“sono ordinate a fini concernenti la soddisfazione di bisogni umani, in quanto questa soddisfazione esiga consumo di beni economici e quindi anche o acquisizione degli stessi²³”*. Con riferimento allo specifico settore delle aziende sanitarie,

²³ Onida, P. *Economia d'azienda*. Torino: UTET, 1971

che operano al fine di assicurare la cura e la tutela delle persone in materia di diritto alla salute, è opportuno notare che, parallelamente, esistono attività di tipo economico. Per assicurare la tutela della salute il tema della produzione di beni e servizi per il soddisfacimento di questi interessi occorre dotarsi di enti e istituzioni capaci di esercitare tali compiti, seguendo criteri di economicità, efficienza ed efficacia. L'Azienda Sanitaria Locale, in quanto istituzione, vede luce a seguito della riforma dei primi anni '90²⁴, tramite il D.Lgs. n.502/1992. L'Azienda Sanitaria Locale viene disciplinata da questa normativa, che le affida i seguenti caratteri: *a)* autonomia amministrativa; *b)* autonomia gestionale; *c)* autonomia contabile; *d)* autonomia patrimoniale; *e)* autonomia organizzativa; *f)* autonomia tecnica; *g)* personalità giuridica pubblica. Per questo ultimo aspetto, l'azienda svolge un ruolo attivo nelle istituzioni sub-statali, tra cui i comuni²⁵. L'altra tipologia di azienda oggetto di studio è l'azienda ospedaliera. Queste aziende sono degli istituti ospedalieri di notevole importanza scelte dalle Regioni e costituite da vari elementi, tra cui: *a)* organizzazione amministrativa di tipo dipartimentale; *b)* meccanismo di contabilità patrimoniale ed economica; *c)* programmazione integrata per l'assistenza. Le Aziende Ospedaliere si occupano dell'assistenza per i pazienti che si trovano in condizioni di ricovero negli istituti ospedalieri. Tali aziende operano nei casi in cui le condizioni cliniche del paziente necessitano di terapie d'emergenza non gestibili dal settore ambulatoriale. Un elemento fondamentale della struttura delle aziende sanitarie pubbliche è relativo al sistema di contabilità generale di queste ultime. La contabilità generale è finalizzata all'utilizzo del reddito d'esercizio e del patrimonio di funzionamento. Tale contabilità utilizza la partita doppia e lo strumento del conto per la rilevazione monetaria ex post dei fatti amministrativi alla loro manifestazione numeraria, secondo il criterio della competenza economica²⁶. Tali strumenti consentono di identificare le informazioni all'interno del bilancio ordinario d'esercizio costituito dallo Stato patrimoniale, dal Conto economico e dalla Nota integrativa. A tal fine la legislazione nazionale, tramite il D.Lgs.502/1992, inserisce nel sistema gli strumenti volti

²⁴ Marinelli, M. *Il sistema di bilancio delle aziende sanitarie pubbliche. Riflessioni e prospettive*. Università degli Studi di Roma Tre, 2007

²⁵ Scaletti, A. *Il controllo economico delle aziende dei sistemi sanitari regionali*. Torino: Giappichelli, 2010

²⁶ Marinelli, M. *Il sistema di bilancio delle aziende sanitarie pubbliche. Riflessioni e prospettive*. Università degli Studi di Roma Tre, 2007

al controllo di gestione. Nel decreto sopracitato viene prevista l'adozione della contabilità economica patrimoniale costituita dalla contabilità generale e dalla contabilità analitica per centri di costo e di responsabilità²⁷. Inoltre, la legislazione nazionale prevede che, in merito alla contabilità generale e la redazione del bilancio d'esercizio, vi sia obbligo, in seno all'Azienda sanitaria pubblica, di uniformarsi ai principi contabili nazionali e ai criteri definiti dalla Regione. Il D.Lgs. n.502/1992 viene stabilita la redazione di vari documenti: *a)* il libro delle deliberazioni del Diretto generale: documento contenente gli atti dell'organo aziendale verticistico; *b)* il libro giornale: nel quale vengono registrati, con ordine temporale, i fatti amministrativi di gestione esterna rilevanti per le attività e i risultati di esercizio; *c)* il libro degli inventari: documento contenente indicazioni e valutazioni delle attività e passività dell'azienda; viene operata una distinzione tra attività e passività strumentali e non strumentali all'esercizio dell'attività sanitaria. Volgendo l'attenzione allo sistema di bilancio, occorre delineare il quadro normativo entro il quale tale sistema agisce e si esplica. L'articolo 2423 del codice civile stabilisce i documenti che costituiscono il bilancio:

1. Lo Stato patrimoniale
2. Il Conto economico
3. La Nota integrativa

Lo Stato patrimoniale e il Conto economico sono documenti di tipo quantitativo, mentre la Nota integrativa è un documento di tipo descrittivo, volto a fornire criteri di valutazione che accompagnano la redazione dell'analisi quantitativa e a volto a fornire, inoltre, maggiori informazioni circa le variazioni del patrimonio netto²⁸. Il modello internazionale di bilancio, invece, in base allo IAS n.1, è composto da:

1. Stato patrimoniale
2. Conto economico
3. Prospetto delle variazioni del patrimonio netto
4. Rendiconto finanziario

²⁷ Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana

²⁸ Pessina, E. *La contabilità delle aziende pubbliche*. Milano: EGEA, 2000

5. Note esplicative

Secondo il codice civile²⁹, lo stato patrimoniale deve essere redatto in modalità conforme al seguente schema:

Attivo:

1. Credito verso soci per versamenti ancora dovuti, con separata indicazione della parte già richiamata.
2. Immobilizzazioni, con separata indicazione di quelle concesse in locazione finanziaria.
3. Immobilizzazioni immateriali: costi di impianto e di ampliamento; costi di sviluppo; diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno; concessioni, licenze, marchi e diritti simili; avviamento; immobilizzazioni in corso e acconti; altre.

Per ogni sezione è prevista l'articolazione in quattro livelli: *a)* immobilizzazioni; *b)* immobilizzazioni finanziarie; *c)* partecipazioni in imprese controllate; *d)* partecipazioni in imprese collegate. Il sistema di bilancio delle Aziende Sanitarie Locali e delle Aziende Ospedaliere si esplica nella contabilità finanziaria e nella contabilità economico-patrimoniale³⁰. La contabilità semplice è un sistema di rilevazione dei valori finanziari espressi dalle entrate e dalle uscite di un'azienda pubblica. Tale sistema ha la caratteristica di rilevare valori sia nella loro determinazione previsionale che nella loro dinamica, e di conseguenza nel loro monitoraggio. La contabilità autorizzativa ha, invece, la caratteristica di essere un sistema contabile che rileva gli aspetti autorizzativi della

²⁹ “Gli amministratori devono redigere il bilancio di esercizio, costituito dallo stato patrimoniale, dal conto economico, dal rendiconto finanziario e dalla nota integrativa. Il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio. Se le informazioni richieste da specifiche disposizioni di legge non sono sufficienti a dare una rappresentazione veritiera e corretta, si devono fornire le informazioni complementari necessarie allo scopo. Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione”.

³⁰ Tedeschi, Y. *Il bilancio delle aziende sanitarie pubbliche*. Università del Salento, 2018

gestione e i flussi finanziari analizzati nelle varie componenti. È uno strumento di allocazione predeterminata delle risorse, da parte dell'organo deliberante, che si esplicita attraverso l'approvazione del bilancio preventivo, strumento di autorizzazione all'utilizzo delle risorse mediante il meccanismo degli impegni e/o degli accertamenti³¹. Tali processi sono costituiti dalle fasi di:

- Accertamento
- Impegno
- Riscossione
- Versamento
- Liquidazione
- Ordinazione
- Pagamento

La fase dell'accertamento è la fase del procedimento di acquisizione delle entrate, che consiste nella verifica dell'esistenza di un credito a favore dell'ente; in essa si procede all'individuazione degli specifici elementi giuridici ed economici, che danno luogo alla possibilità e all'esistenza del credito, corredandola con idonea documentazione giustificativa. In tale momento non si reca necessariamente vita a dirette conseguenze di natura giuridica, nella sfera giuridica di soggetti terzi, tendenzialmente prodotte nella fase di riscossione, dato che l'attività in tale caso ha il compito di imputare l'entrata al relativo esercizio. La fase di riscossione è la fase di realizzazione dell'entrata, concretizzante le previsioni raccolte in precedenza e si riflette direttamente sul soggetto cui compete il versamento della somma, al fine di consentire l'incasso al tesoriere, in base ad un preciso ordinativo. Vi è, poi, la fase del versamento, che è la fase interna all'ente che riscuote il dovuto. La fase del versamento rappresenta l'ultima fase del procedimento di realizzazione delle entrate, e consiste, essenzialmente, nel materiale trasferimento di quanto ricevuto dal tesoriere verso l'ente. Ciò accade successivamente all'incasso delle somme riscosse, nell'eventualità, da altri contabili con il compito di gestire le operazioni

³¹ Su questo aspetto di particolare importanza risulta essere il lavoro di Marinelli

di riscossione³². Successivamente, vi sono altri atti che contornano la contabilità finanziaria e la contabilità economico-patrimoniale. Uno di questi è il cosiddetto “impegno”. L’impegno è un atto che consente la spesa, e che segue immediatamente le operazioni di determinazione degli elementi di spesa e di assunzione giuridica dell’obbligo. All’interno di questa fase vi è la realizzazione del vincolo sulle previsioni di bilancio: è necessaria la previsione dell’impegno poiché non può sussistere impegno senza l’individuazione della disponibilità finanziaria volta a coprire tale impegno. Successivamente a questa fase, seguono altre tre, che consistono in adempimenti connaturati ad una contabilità di tipo finanziario. Dopo la fase dell’impegno, vi è la fase di liquidazione. Tale fase determinata la quantità del debito dell’ente, e segue la fase dell’impegno, anche se a livello temporale, sostanzialmente, si trova ad accompagnare la fase dell’impegno. Vi è, poi, la fase dell’ordinare, che consiste nel momento in cui l’ente ordina di erogare un pagamento nei confronti del proprio tesoriere. Sostanzialmente, si tratta della fase di concretizzazione dell’impegno. L’ultima fase del processo di erogazione delle spese è la fase del pagamento. La fase del pagamento è il momento dell’emissione del pagamento, ovvero della concreta e pratica somministrazione della somma dovuta dal tesoriere al creditore dell’ente. In conclusione di tale paragrafo, occorre operare una distinzione tra la contabilità finanziaria e la contabilità economico-patrimoniale. Quest’ultima, infatti, pone in essere un doppio riferimento: in primo luogo, vi è l’obiettivo di quantificare il risultato economico e il capitale di funzionamento ad esso legato. In sostanza, si tratta della consistenza patrimoniale dell’ente. La differenza rispetto la contabilità finanziaria si pone in essere per via della natura dell’entrata e dell’uscita monetaria. L’obiettivo, come detto, è quello di determinare il risultato economico, tenendo presente il preciso periodo, e il connesso capitale di funzionamento.

1.3.1 Decreto Legislativo n.118/2011

Il D.Lgs. n.118/2011 rappresenta il naturale proseguimento legislativo della Legge 5 maggio 2009 n.42, che disciplina la delega all’esecutivo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell’articolo 119 della Costituzione. Il D.Lgs. n.118/2011 reca disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e gli schemi di bilancio delle Regioni,

³² vedi Tedeschi, Y.

degli enti locali e dei loro organismi³³ a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n.42. In sostanza, con tale Decreto, si è inteso disciplinare i principi contabili generali in applicazione al settore sanitario. Al fine di comprendere i contorni, l'oggetto, e l'ambito di applicazione di tale Decreto, occorre approfondire la sua struttura e il suo contenuto, in base ai suoi articoli. L'oggetto e l'ambito di applicazione è definito nei principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica, in base all'articolo 117 della Costituzione, allo scopo di tutelare l'unità economica della Repubblica italiana e allo scopo di garantire che gli enti che svolgono ruoli di gestione della spesa finanziata tramite risorse destinate al Servizio Sanitario Nazionale perseguano gli obiettivi di finanza pubblica in base ai principi di armonizzazione³⁴ dei sistemi contabili e dei bilanci, volte a disciplinare le modalità di redazione e di consolidamento dei bilanci e riguardo i principi contabili che devono necessariamente essere rispettati per attuare le varie disposizioni contenute nella redazione e nel consolidamento dei bilanci. Il D.Lgs. n.118/2011 si applica a vari enti³⁵:

1. Le Regioni, per quanto concerne la sezione del bilancio regionale che riguarda il finanziamento e la spesa del relativo servizio sanitario, rilevata attraverso scritture di contabilità finanziaria, per la parte del finanziamento del servizio sanitario regionale gestito in via diretta, rilevata attraverso scritture di contabilità economico-patrimoniale, qualora le singole regioni esercitino la scelta di gestire direttamente presso la Regione una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario e, infine, per il consolidamento dei conti degli enti sanitari e della gestione sanitaria accentrata presso la Regione.
2. Le Aziende Sanitarie Locali (ASL);
3. Le Aziende Ospedaliere (AO);
4. Gli Istituti di ricovero e cura a carattere scientifico pubblici
5. Fondazioni
6. Aziende Ospedaliere Universitarie (AOU)
7. Istituti Zooprofilattici (in base al D.Lgs. n.270/1993)³⁶

³³ Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF)

³⁴ *L'armonizzazione dei sistemi contabili della pubblica amministrazione*. Servizio Studi della Camera dei Deputati. Roma, 14 febbraio 2018

³⁵ Come dispone il Decreto Legislativo n.118/2011 pubblicato in Gazzetta Ufficiale

³⁶ D.Lgs. 270/1993

Il Decreto Legislativo n.118/2011 disciplina, inoltre, le materie di trasparenza dei conti sanitari e la finalizzazione delle risorse al finanziamento dei singoli servizi sanitari regionali. Viene stabilito che, nell'ambito del bilancio regionale, le regioni garantiscono un'esatta perimetrazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento del proprio servizio sanitario regionale, al fine di consentire la confrontabilità immediata fra le entrate e le spese sanitarie iscritte nel bilancio regionale e le risorse indicata negli atti di determinazione del fabbisogno sanitario regionale standard e di individuazione delle correlate fonti di finanziamento, nonché un'agevole verifica delle ulteriori risorse rese disponibili dalle regioni per il finanziamento del medesimo servizio sanitario regionale per l'esercizio in corso³⁷. A tale scopo le regioni adottano un'articolazione in capitoli tale da garantire, sia nella sezione dell'entrata che nella sezione della spesa, ivi compresa l'eventuale movimentazione di partite in giro, separata evidenza di alcune grandezze. Il D.Lgs. n.118/2011 disciplina la sezione delle entrate e la sezione della spesa. Nel dettaglio, le entrate sono costituite da:

- Finanziamento sanitario ordinario corrente, che deriva dalle fonti di finanziamento definite nell'atto formale di determinazione del fabbisogno sanitario regionale standard e di individuazione delle relative fonti di finanziamento intercettate dall'ente regionale, ivi compresa la mobilità attiva programmata per l'esercizio³⁸;
- Finanziamento sanitario aggiuntivo corrente, quale derivante dagli eventuali atti regionali di incremento di aliquote fiscali per il finanziamento della sanità regionale, dagli automatismi fiscali intervenuti ai sensi della vigente legislazione in materia di copertura dei disavanzi sanitari, da altri atti di finanziamento regionale aggiuntivo, ivi compresi quelli di erogazione dei livelli di assistenza superiori rispetto ai livelli essenziali di assistenza (LEA), da pay back e da iscrizione volontaria al Servizio Sanitario Nazionale;
- Finanziamento regionale del disavanzo sanitario pregresso;
- Finanziamento per investimenti in ambito sanitario, con separata evidenza degli interventi per l'edilizia sanitaria finanziata ai sensi dell'articolo 20, della legge n.67/1988.

³⁷ Balduzzi, R. *Manuale di diritto sanitario*. Bologna: Il Mulino, 2013

³⁸ Tedeschi, Y. Università del Salento

La sezione della spesa, in base al D.Lgs. n.118/2011, è costituita da:

- Spesa sanitaria corrente per il finanziamento dei LEA, ivi compresa la mobilità passiva programmata per l'esercizio e il pay back;
- Spesa sanitaria aggiuntiva per il finanziamento dei livelli di assistenza sanitaria superiori ai LEA;
- Spesa sanitaria per il finanziamento di disavanzo sanitario pregresso;
- Spesa per investimenti in ambito sanitario, con separata evidenza degli interventi per l'edilizia sanitaria finanziati ai sensi dell'articolo 20 della legge n.67/1988.

Il Decreto oggetto di studio si propone di garantire l'effettività del finanziamento dei livelli di assistenza sanitaria e affida alle regioni i seguenti compiti:

- Accertamento nel corso dell'esercizio dell'intero importo corrispondente al finanziamento sanitario corrente, ivi compresa la quota premiale condizionata alla verifica degli adempimenti regionali, e le quote di finanziamento sanitario vincolate o finalizzate. Ove si verifichi la perdita definitiva di quote di finanziamento condizionate alla verifica di adempimenti regionali, ai sensi della legislazione vigente;
- Accertamento nel corso dell'esercizio dell'intero importo corrispondente al finanziamento regionale del disavanzo sanitario pregresso;

I gettiti derivanti dalle manovre fiscali regionali e destinati al finanziamento del Servizio sanitario regionale sono iscritti nel bilancio regionale nell'esercizio di competenza dei tributi. La quota dei gettiti derivanti dalle manovre fiscali regionali destinata obbligatoriamente al finanziamento del servizio sanitario regionale, ai sensi della legislazione vigente sui piani di rientro dai disavanzi sanitari, è iscritta nel bilancio regionale triennale, nell'esercizio di competenza dei tributi, obbligatoriamente per l'importo stimato dal competente Dipartimento delle finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF). Tale iscrizione comporta l'automatico e contestuale accertamento e impegno dell'importo nel bilancio regionale. La regione non può disimpegnare tali somme, se non a seguito di espressa autorizzazione da parte del Tavolo di verifica degli adempimenti. Ove si verifichi in sede di consuntivazione dei gettiti fiscali un minore importo effettivo delle risorse derivanti dalla manovra fiscale regionale rispetto all'importo che ha formato oggetto di accertamento e di impegno, detto evento è contabilmente registrato nell'esercizio nel quale tale perdita si determina come

cancellazione di residui attivi³⁹. Al fine di garantire trasparenza e confrontabilità dei flussi di cassa relativi al finanziamento del fabbisogno sanitario regionale standard, il D.Lgs. n.118/2011 disciplina l'accensione di conti di tesoreria intestati alla sanità:

- Le risorse destinate al finanziamento del fabbisogno sanitario regionale standard che affluiscono nei conti di tesoreria unica intestati alle singole regioni e a titolo di trasferimento dal Bilancio dello Stato e di anticipazione mensile di tesoreria sono versate in conti di tesoreria unica appositamente istituiti per il finanziamento del Servizio Sanitario Nazionale e funzionanti secondo le modalità di cui all'articolo 7 del D.Lgs. 7 agosto 1997, n.279;
- Le ulteriori risorse destinate al finanziamento del Servizio Sanitario Nazionale sono versate in appositi conti correnti intestati alla sanità presso i tesoreri delle regioni secondo le modalità previste dall'articolo 77-quater, comma 2, del Decreto-Legge 25 giugno 2008, n.112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n.133.

Ai fini della rilevazione SIOPE⁴⁰ le regioni sono identificate da distinti "codici-ente", riguardanti la gestione non sanitarie e la gestione sanitaria. Proseguendo nell'analisi del Decreto Legislativo oggetto di studio, occorre notare come tale decreto si proponga di individuare delle responsabilità all'interno delle regioni, qualora si pongano questioni di sussistenza della gestione sanitaria accentrata presso la regione. Nello specifico:

- 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;
- Il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione registra i fatti gestionali nel libro giornale e li imputa ai conti relativi a singole categorie di valori omogenei, provvedendo alla rilevazione dei costi, dei ricavi e delle variazioni negli elementi attivi e passivi del patrimonio, in modo da darne rappresentazione nel bilancio di esercizio;
- Le regioni individuano il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione che è tenuto all'elaborazione e all'adozione del bilancio di esercizio della gestione sanitaria accentrata presso la regione e, inoltre, alla coerente

³⁹ Balduzzi, R. *Manuale di diritto sanitario*. Bologna: Il Mulino, 2013

⁴⁰ Sistema Informativo sulle Operazioni degli Enti Pubblici

compilazione con il bilancio di esercizio della gestione sanitaria accentrata presso la regione, dei modelli ministeriali CE e SP di cui al decreto ministeriale 13 novembre 2007 e successive modificazioni ed integrazioni.

Il D.Lgs. n.118/2011 individua, inoltre, responsabilità all'interno delle regioni nel caso di gestione integrale del finanziamento del servizio sanitario regionale presso gli enti del servizio sanitario regionale. Le regioni che non applicano la scelta di gestire direttamente presso la regione una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario. In particolare, le regioni hanno l'obbligo di:

- Fornire in maniera preventiva comunicazione ai Ministeri competenti, in particolare il Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF) e il Ministero della Salute.
- Trattare presso la regione le sole operazioni di consolidamento dei conti sanitari degli enti. A tal fine è comunque formalmente individuato un responsabile presso la regione.
- Non è possibile effettuare, a valere sui capitoli di spesa del servizio sanitario regionale, operazioni di gestione diverse dal mero trasferimento delle somme agli enti del servizio sanitario regionale. A tal fine le regioni destinano in ciascun esercizio agli enti del servizio sanitario regionale l'intero importo del finanziamento previsto nell'esercizio di riferimento.

In riferimento ai libri obbligatori della gestione sanitaria accentrata presso la regione, il D.Lgs. disciplina che nelle regioni che esercitano la scelta di gestire direttamente presso la regione una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario, i libri contabili obbligatori della gestione sanitaria accentrata presso la regione sono costituiti dal libro giornale e dal libro degli inventari. Il libro giornale registra indistintamente, in ordine cronologico, tutti i fatti di gestione che abbiano rilievo sui risultati d'esercizio⁴¹. Il libro degli inventari contiene l'indicazione e la valutazione di tutte le attività e le passività relative alle gestione sanitaria accentrata presso la regione⁴². All'aggiornamento del libro degli inventari si provvede al termine dell'esercizio. Giungendo al fulcro della nostra analisi, passiamo alla trattazione della disciplina del bilancio preventivo economico

⁴¹ Catuogno, S. *Economia aziendale e ragioneria generale. Analisi delle variazioni economiche e finanziarie, contabilità generale, bilancio e analisi di bilancio*. Simone, 2017

⁴² AA.VV. *Contabilità di Stato e degli Enti pubblici*. Torino: Giappichelli, 2018

annuale. Il D.Lgs. n.118/2011 disciplina nel seguente modo il bilancio preventivo economico annuale:

- Gli enti predispongono un bilancio preventivo economico annuale, in coerenza con la programmazione sanitaria e con la programmazione economico-finanziaria della regione.
- Le regioni devono garantire una programmabilità degli investimenti da effettuare nel proprio ambito territoriale, attraverso la predisposizione di piani annuali di investimento accompagnati da un'adeguata analisi dei fabbisogni e della relativa sostenibilità economico-finanziaria complessiva.
- Il bilancio preventivo economico annuale include un conto economico preventivo e un piano dei flussi di cassa prospettici, redatti secondo gli schemi di conto economico e di rendiconto finanziario. Al conto economico preventivo è allegato il conto economico dettagliato, secondo lo schema CE di cui al decreto ministeriale 13 novembre 2007 e successive modificazioni ed integrazioni.
- Il bilancio preventivo economico annuale è corredato da una nota illustrativa, dal piano degli investimenti e da una relazione redatta dal direttore generale e dal responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione. La nota illustrativa esplicita i criteri impiegati nell'elaborazione del bilancio preventivo economico annuale; la relazione del direttore generale o del responsabile della gestione sanitaria accentrata evidenzia i collegamenti con gli altri atti di programmazione aziendali e regionali; il piano degli investimenti definisce gli investimenti da effettuare nel triennio e le relative modalità di finanziamento. Il bilancio preventivo economico annuale deve essere corredato dalla relazione del collegio sindacale.

Il D.Lgs. n.118/2011 interviene anche in tema di bilancio di esercizio e schemi di bilancio degli del Servizio Sanitario Nazionale, oltre che nella disciplina del piano dei conti, dei principi specifici del settore sanitario, della destinazione del risultato d'esercizio degli enti del Servizio Sanitario Nazionale, dell'adozione del bilancio di esercizio, del bilancio consolidato del Servizio Sanitario Regionale, dei sistemi informativi e statistici della sanità. Passiamo in rassegna la disciplina di tali elementi, considerando le varie disposizioni normative del decreto. In merito al bilancio di esercizio e agli schemi di bilancio degli enti del Servizio Sanitario Nazionale, il decreto illustra che:

- Il bilancio di esercizio è redatto con riferimento all'anno solare. Si compone dello
 - a)* stato patrimoniale; *b)* conto economico; *c)* rendiconto finanziario; *d)* nota integrativa. Esso è corredato da una relazione sulla gestione sottoscritta dal direttore generale, per alcuni tipi di enti, e dal responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione.
- Il bilancio di esercizio predisposto per alcuni enti e viene sottoposto al Consiglio di amministrazione dell'ente per l'approvazione.
- Per conferire struttura uniforme alle voci del bilancio preventivo economico annuale e del bilancio d'esercizio, nonché omogeneità ai valori inseriti in tali voci, ove ricorrano le condizioni ivi previste redigono il bilancio di esercizio, che costituiscono parte integrante del decreto legislativo oggetto di studio.

Il D.Lgs. n.118/2011 disciplina il piano dei conti al fine di soddisfare le esigenze di standardizzazione delle procedure contabili e dei debiti informativi previsti dalla normativa vigente, ove ricorrano le condizioni ivi previste, deve essere univocamente riconducibile ad una sola voce dei modelli di rilevazione SP o CE di cui al decreto ministeriale 13 novembre 2007 e successive modificazioni ed integrazioni. Inoltre, tale decreto, disciplina i principi di valutazione specifici del settore sanitario al fine di soddisfare il principio generale di chiarezza e di rappresentazione veritiera e corretta, nonché di garantire l'omogeneità, la confrontabilità ed il consolidamento dei bilanci dei servizi sanitari regionali. Il costo delle rimanenze di beni fungibili è calcolato con il metodo della media ponderata. 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; per gli esercizi dal 2012 al 2015 i cespiti acquistati utilizzando contributi in conto esercizio, indipendentemente dal loro valore, devono essere interamente ammortizzati applicando le seguenti percentuali per esercizio di acquisizione. Riguardo la disciplina dell'adozione del bilancio d'esercizio, il decreto interviene stabilendo che tale bilancio deve essere adottato entro determinate scadenze e tempistiche. Entro la stessa data gli enti devono trasmettere all'organo ministeriale, in tal caso il Ministero della Salute, il bilancio di esercizio corredato dalla relazione del collegio dei revisori. In merito al bilancio consolidato del Servizio Sanitario Regionale, tale decreto disciplina:

- La gestione sanitaria accentrata presso la regione predispone e sottopone all'approvazione della giunta regionale sia il bilancio preventivo economico annuale consolidato dal Servizio Sanitario Regionale, sia il bilancio d'esercizio consolidato del Servizio Sanitario Regionale;
- Il bilancio preventivo economico annuale consolidato si compone ed è corredato dagli stessi documenti che compongono e corredano il bilancio preventivo economico annuale dei singoli enti. La relazione del direttore generale è sostituita da una relazione del responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione. Salvi gli adeguamenti necessari, la struttura e il contenuto dei documenti che compongono e corredano il bilancio preventivo economico annuale consolidato sono quelli prescritti per il bilancio preventivo economico annuale dei singoli enti.

Infine, all'articolo 35, il Decreto disciplina la sezione dei sistemi informativi e statistici della Sanità, stabilendo che al fine di migliorare i sistemi informativi e statistici della sanità vengono stabilite procedure di anonimizzazione⁴³ dei dati individuali presenti nei flussi normativi.

1.3.2 Decreto Legislativo 126/2014

Il Decreto Legislativo n. 126 del 2014 rappresenta una importante riforma organica dell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali territoriali⁴⁴. Tale decreto integra e modifica il precedente Decreto Legislativo n.118 del 2011, di cui si è trattato nel paragrafo precedente. Il decreto del 2014 riguarda le disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti locali e dei loro organismi. Esso è composto da tre articoli e quattordici allegati. All'interno di questi articoli e di questi allegati vengono predisposte delle modifiche per dare attuazione all'articolo 119 della Costituzione, con la previsione della omogeneità territoriale in materia di bilanci pubblici⁴⁵. Tale decreto opera un processo di

⁴³ *Nuovo sistema informativo sanitario*. Ministero della Salute.

⁴⁴ Consiglio Regionale della Regione Piemonte

⁴⁵ *“I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa, nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci, e concorrono ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea. I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. Stabiliscono e*

armonizzazione contabile volta a garantire la qualità e l'efficacia del monitoraggio e a consolidare i conti pubblici. Si è inteso, inoltre, superare l'incapacità del sistema contabile di rappresentare reali fatti economici. I principi contabili generali espressamente indicati dal decreto legislativo sono così elencati:

- Programmazione
- Contabilità finanziaria
- Contabilità economico-patrimoniale
- Bilancio consolidato

Nello specifico, con tale decreto, ci si propone di individuare le regole contabili uniformi con la classificazione dei dati contabili e di bilancio degli enti, che dovranno adottare schemi di bilancio comuni, articolati in missioni e programmi secondo le regole della contabilità nazionale e le norme europee⁴⁶. Vi è stata anche l'introduzione di un sistema di indicatori misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, edificati in base a metodologie comuni. La riforma è tesa a favorire il coordinamento della spesa e il consolidamento dei conti degli enti locali e territoriali, anche ai fini del rispetto delle normative europee, del contenimento della spesa e della determinazione di fabbisogni e costi standard. La riforma impone agli amministratori di valutare i residui attivi (le entrate non riscosse) per stralciare dai conti quelle che oggettivamente non sarà più possibile incassare⁴⁷. La riforma introduce un meccanismo innovativo secondo cui le entrate e le uscite vanno imputate nell'esercizio in cui arrivano a scadenza. I nuovi bilanci dovranno perseguire il

applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Dispongono di partecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio. La legge dello Stato istituisce un fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante. Le risorse derivanti dalle fonti di cui ai commi precedenti consentono ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite. Per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni, lo Stato destina risorse aggiuntive ed effettua interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni. I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno un proprio patrimonio, attribuito secondo i principi generali determinati dalla legge dello Stato. Possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento, con la contestuale definizione di piani di ammortamento e a condizione che per il complesso degli enti di ciascuna Regione sia rispettato l'equilibrio di bilancio. È esclusa ogni garanzia dello Stato sui prestiti dagli stessi contratti."

⁴⁶ Cantù, E. *Il bilancio delle aziende dei servizi sanitari. Verso un nuovo modello contabile.*

Milano: EGEA

⁴⁷ Non mancano, tuttavia, le eccezioni

fine di evitare il rischio dei mancati tramite la creazione di un “Fondo crediti di dubbia esigibilità”⁴⁸ che verrà basato su parametri riguardanti andamento e accertamento degli ultimi cinque anni. Maggiore è il livello di tasso di riscossione dell’ente, minore saranno le somme da inserire nel Fondo. Dunque, l’obiettivo principale di tale decreto riguarda la cosiddetta “armonizzazione dei sistemi contabili”. Tale decreto prende forma partendo da tale esigenza. L’armonizzazione dei bilanci della Pubblica Amministrazione è stata introdotta dalla legge delega sul federalismo fiscale (legge n.42 del 5 maggio 2009) e dalla legge di contabilità e finanza pubblica (legge n.196 del 31 dicembre 2009). Per gli enti locali, l’armonizzazione ha trovato la sua applicazione tramite il decreto legislativo n.118 del 2011 e il DPCM del 28 dicembre 2011. E, infine, con il decreto legislativo n.126 del 2014, oggetto della trattazione.

Tabella 2 - La cornice della riforma

Enti Locali	Stato
D.Lgs. n.118/2011	Legge delega n.42/2009
DPCM 28 dicembre 2011	
D.Lgs. n.126/2014	

Il D. Lgs. n.126/2014 agisce in merito alle questioni sulle ipotesi di rinvio dell’armonizzazione dei sistemi contabili. Tale riforma ha visto la luce formalmente dal 1 gennaio 2015, con effetti in tutte le amministrazioni locali. Tramite questo decreto rende stabili i contenuti e forniscono al sistema contabile un impianto preciso e definitivo. In questo modo la disciplina della contabilità degli enti locali diviene frutto del decreto legislativo 118/2011 e 267/2000, modificati dal decreto legislativo 126/2014. Il decreto n.126/2014 non contiene, tuttavia, un’unica norma di riferimento che sia esaustiva sugli adempimenti, ma bisogna ricostruire dalle varie disposizioni il quadro complessivo delle azioni da effettuare che variano a seconda di vari temi:

- Schemi di bilancio
- Ri-accertamento straordinario dei residui
- Applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata

⁴⁸ Mariani, P. *Il fondo crediti di dubbia esigibilità*. Udine, 2011

- Applicazione del principio della programmazione

Quest'ultimo prevede l'applicazione di un documento: il documento unico della programmazione. Tale principio rappresenta un fondamentale passaggio di elaborazione dei programmi delle amministrazioni locali⁴⁹. Il Decreto Legislativo n.126/2014 disciplina, come accennato, il ri-accertamento straordinario dei residui: l'articolo 3 del decreto è rubricato "principi contabili generali e applicati"; il comma 7 contiene la disciplina cardine dell'operazione più importante e più complessa nel passaggio al nuovo sistema contabile: il ri-accertamento straordinario dei residui⁵⁰. L'attività in questione va effettuata al fine di adeguare le scritture pertinenti i residui attivi e passivi al principio di competenza finanziaria. Il ri-accertamento straordinario dei residui è effettuato:

- Distinguendo la parte in conto capitale con la parte corrente, non consentendo compensazioni tra residui di parte corrente e quelli in conto capitale;
- Imputando il complesso dei crediti e dei debiti alla competenza degli esercizi successivi facendo esclusivo riferimento alla scadenza delle obbligazioni, senza tenere conto degli specifici collegamenti eventualmente esistenti tra le singole poste di entrata e di spesa

Le operazioni sono suddivise nelle fasi di cancellazione di residui attivi e passivi. Per ogni residuo, attivo e passivo, eliminato dalle scritture perché non scaduto, vengono indicati gli esercizi nei quali l'obbligazione diviene esigibile. I residui passivi non provenienti da partite correlate che venissero cancellati devono essere accompagnati dall'informazione relativa alla fonte di copertura⁵¹. Le operazioni riguardanti il ri-accertamento straordinario dei residui sono altamente complesse e costose, esse riguardano la collocazione dei residui in un fondo pluriennale vincolato e l'accantonamento di una quota del risultato di amministrazione per la costituzione del fondo dei crediti di dubbia esigibilità. Questi passaggi devono necessariamente essere svolti in maniera corretta, poiché, diversamente, è possibile registrare criticità riguardo la riforma. Un tema molto spesso soggetto a criticità è quello del cosiddetto "disavanzo tecnico". Questo problema può nascere in conseguenza dell'applicazione del ri-

⁴⁹ Rizzo, M.G. *Aziende sanitarie pubbliche e performance economico-finanziaria. Dalle sintesi contabili alla valutazione degli equilibri di bilancio*. Torino: Giappichelli, 2018

⁵⁰ Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana

⁵¹ Persiani, N. *Principi contabili e di controllo interno per le aziende sanitarie ed ospedaliere*. Milano: Franco Angeli, 2011

accertamento straordinario dei residui applicando il principio della competenza finanziaria potenziata. Da questa nuova regola può derivare la cancellazione dei residui attivi di parte corrente, per cui non sia manifesta l'esigibilità. La cancellazione sopracitata potrebbe generare un risultato in disavanzo. Questo disavanzo è determinato a causa di innovazioni nelle regole contabili. Il legislatore chiama questo disavanzo con il termine di "disavanzo tecnico"⁵². Nel decreto oggetto di studio vengono, inoltre, disciplinati nuovi schemi di bilancio, innovativi rispetto al decreto del 2011. I nuovi schemi di bilancio comuni si suddividono in bilancio armonizzato e bilancio vecchio⁵³. Il primo è un bilancio redatto sulla base della nuova normativa sugli schemi aggiornati in base al DPCM del 28 dicembre 2011, che regola vari adempimenti. Il bilancio armonizzato è formato da un bilancio annuale e un bilancio pluriennale. Entrambi hanno carattere autorizzatorio. Tale bilancio è completo dei quadri: "generale riassuntivo delle spese per missioni" e "generale riassuntivo dei risultati differenziali". Durante la prima annualità sono previsti gli stanziamenti di cassa.

1.4 Il sistema di controllo interno nelle Aziende sanitarie e ospedaliere

La tematica dei sistemi di controllo interno nelle Aziende sanitarie ed ospedaliere è, da sempre, oggetto di dibattito. In un contesto come quello attuale, è necessario che le diverse strutture organizzative aziendali forniscano il proprio contributo al fine di una conduzione dell'azienda corretta e coerente con gli obiettivi prefissati, ed è pertanto imprescindibile definire dei meccanismi di programmazione e controllo che garantiscano una migliore allocazione delle risorse ed un miglior utilizzo di esse. A questo proposito, risulta quindi auspicabile la definizione di un sistema di *risk management* aziendale che preveda lo sviluppo di un sistema di controllo interno a presidio del rischio amministrativo contabile adottando un approccio sistemico supportato da un adeguato sviluppo culturale⁵⁴. Il ruolo che il sistema dei controlli interni svolge è di fondamentale importanza in quanto consente l'individuazione delle modalità di acquisizione ed elaborazione dei dati e di autocorreggere la propria azione, attraverso *feedback*, o

⁵² Articolo 3 del D.Lgs. n.118/2011

⁵³ Fazzi, L. *L'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti locali*. Centro Studi Enti Locali

⁵⁴ Bizzarri, G. *Lo sviluppo del sistema di controllo interno nelle Aziende Sanitarie*. Milano: Franco Angeli, 1981

informazioni relative all'andamento della gestione in corso d'opera. Quest'analisi ha come riferimento il Decreto legislativo n.286 del 30 luglio 1999 secondo il quale le P.A. devono dotarsi di strumenti che, nell'ambito della loro rispettiva autonomia, garantiscano regolarità, legittimità e correttezza dell'azione amministrativa; verifichino l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa, ottimizzando il rapporto tra costi e ricavi; valutino l'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani ed altri strumenti di determinazione dell'indirizzo politico e le prestazioni del personale con qualifica dirigenziale. Attualmente le tipologie del controllo interno si classificano in base alle finalità e si distinguono in: controllo di regolarità amministrativa e contabile, controllo di gestione, valutazione della dirigenza e controllo strategico. Il controllo di regolarità amministrativa e contabile non può essere svolto dalle strutture o dai soggetti proposti alle altre tre forme di controllo interno e provvedono organi appositamente previsti dalle disposizioni vigenti nei diversi comparti della P.A. come uffici di ragioneria, servizi ispettivi di finanza della Ragioneria generale dello Stato ed organi di revisione. I membri dei collegi di revisione degli enti pubblici sono in proporzione almeno maggioritaria nominati tra gli iscritti all'albo dei revisori contabili. Le verifiche effettuate devono rispettare i principi generali della revisione aziendale, non sono comprese le verifiche preventive, le quali sono ammesse solo nei casi previsti espressamente dalla legge. Il controllo di gestione invece è esercitato in modo integrato ed è svolto da strutture che rispondono ai dirigenti posti al vertice dell'unità organizzativa interessata. Questa tipologia di controllo prevede che ciascuna P.A. definisca:

1. Le unità responsabili della progettazione e della gestione di tale forma di controllo interno.
2. Le unità organizzative a livello delle quali si intende misurare l'efficacia, l'efficienza e l'economicità.
3. Le procedure ed i responsabili.
4. Le finalità dell'azione amministrativa.
5. Le modalità di rilevazione e di ripartizione dei costi e gli obiettivi per cui essi sono sostenuti.
6. Gli indicatori.
7. La frequenza delle rilevazioni.

Il controllo di gestione supporta la funzione dirigenziale nelle P.A. e nelle

amministrazioni regionali l'insieme degli strumenti operativi per l'attività di pianificazione e controllo viene delineato tenendo conto delle prescrizioni della legge quadro di contabilità. Così come per il controllo di gestione, anche la valutazione della dirigenza è esercitata in modo integrata ed è svolta da strutture che rispondono ai dirigenti. Questa tecnica di controllo interno ha periodicità annuale ed è ispirata ai principi della diretta conoscenza dell'attività del dirigente da parte di chi valuta in prima istanza, dell'approvazione della valutazione espressa da chi valuta in seconda istanza e della partecipazione al procedimento del valutato. Inoltre deve tener conto dei risultati dell'attività amministrativa della gestione e si avvale delle risultanze del controllo di gestione ma è svolta da soggetti diversi da quelli che svolgono il controllo di gestione. Infine la valutazione ed il controllo strategico, consiste nell'analisi ex ante ed ex post della congruenza e/o degli eventuali scostamenti tra le missioni affidate dalle norme, gli obiettivi operativi prescelti, le scelte operative effettuate e le risorse umane, materiali e finanziarie assegnate. Inoltre consente l'identificazione delle responsabilità per la mancata o parziale attuazione ed i possibili rimedi. Gli uffici ed i soggetti preposti riferiscono in via riservata agli organi di indirizzo politico con relazioni annuali sulle risultanze delle analisi effettuate e supportano l'organo di indirizzo politico per la valutazione dei dirigenti. Solo mediante una coerente interazione tra tali strumenti si potranno evidenziare le aree che creano valore in termini di qualità, sicurezza e patrimonio e quelle che al contrario lo distruggono, per poter in tempo utile porre in essere tutte le necessarie azioni correttive.

1.4.1 Il budget

Il budget è un importante strumento di programmazione delle attività di un'azienda ed è il mezzo grazie al quale l'azienda sanitaria effettua la previsione dell'andamento economico/finanziario. Si tratta di un documento contabile-amministrativo che traduce in termini quantitativi-monetari i dati contenuti nel piano aziendale ed è l'insieme dei programmi di gestione attinenti all'esercizio successivo che serve a dare attuazione concreta alla scelta di piano orientando i comportamenti degli operatori verso il perseguimento degli obiettivi (efficacia gestionale) attraverso il miglior impiego possibile delle risorse disponibili (efficienza). Si compone di vari documenti (budget settoriali) relativi alle singole aree dell'Azienda, pertanto distinguiamo il budget economico,

patrimoniale e finanziario.

- **budget economico:** espone il reddito netto atteso derivante dai costi e ricavi programmati nei budget settoriali.
- **budget patrimoniale:** rappresenta la proiezione della situazione patrimoniale attesa alla fine del periodo di budget e consente l'individuazione degli elementi strumentali alla valutazione della redditività
- **budget finanziario:** può essere suddiviso in budget delle fonti e degli impieghi e budget di cassa ed ha la funzione di verificare in che misura l'azienda può finanziarsi con mezzi propri e la capacità di reperire mezzi finanziari da fonti esterne.

Nelle Aziende Sanitarie, il budget è l'insieme dei documenti che per ogni centro di responsabilità in cui è suddivisa l'azienda, definiscono gli obiettivi in termini di risultati da conseguire e di risorse ad essi correlate⁵⁵. Il budget può essere caratterizzato da un approccio *Top-Down* ed un approccio *Bottom-Up*. Nel primo caso si tratta di un approccio impositivo in quanto gli obiettivi sono decisi dall'alta direzione, vi è un elevato livello di dettaglio, ma pone eccessiva enfasi sugli scostamenti negativa con scarsa conoscenza dei problemi locali⁵⁶. Il secondo approccio invece, è caratterizzato da uno stile partecipativo, i Centri di Responsabilità formulano le loro proposte di budget ed enfatizza le cause che hanno portato a scostamenti tra obiettivi conseguiti e preventivati. Il processo di budgeting è un processo di azioni collegate tra loro che si compone delle seguenti fasi:

- 1) Definizione delle linee guida generali da parte del Direttore Generale: consiste nella definizione degli obiettivi che si vogliono raggiungere e devono tenere conto dei piani sanitari nazionali e regionali, degli eventuali vincoli imposti dalla regione e dei documenti di pianificazione strategica redatti dall'azienda

⁵⁵ Zerbinati, I. Università di Ferrara

⁵⁶ Bracci, E. Vagnoni, E. *Sistemi di programmazione e controllo*. Napoli: Maggioli Editore, 2011

- 2) Invio delle schede di budget ai centri di responsabilità, le quali si compongono di due sezioni. La prima sezione è compilata dall'ufficio Controllo di gestione in cui vengono comunicati i risultati dei periodi precedenti, le risorse a disposizione e l'andamento della domanda. La seconda sezione è invece compilata dai responsabili dei centri di responsabilità.
- 3) Formulazione delle proposte di budget da parte dei responsabili dei centri di responsabilità: In questa fase il responsabile dovrà indicare gli obiettivi che intende raggiungere e le azioni e le risorse necessarie allo scopo.
- 4) Verifica della congruenza e della fattibilità degli obiettivi proposti: l'obiettivo di questa fase è quella di verificare e monitorare la mancanza di coordinamento tra i centri e per verificarne il livello di efficienza.
- 5) Negoziazione delle proposte di budget: In questa fase i responsabili dei vari centri di costo e la direzione ricercano soluzioni allocative delle risorse in un'ottica complessiva che può portare ad una revisione degli obiettivi formulati nella fase precedente.
- 6) Approvazione del budget da parte della Direzione generale: momento in cui il programma di gestione diventa esecutivo, pertanto i vari responsabili sono impegnati verso il raggiungimento degli obiettivi e dei traguardi definiti.

Dopo aver analizzato le varie fasi del processo di budgeting, è necessario distinguere i livelli che lo compongono. Nello specifico distinguiamo tre livelli:

- 1) **Livello Governo:** prevede la negoziazione tra Regione e Aziende Sanitarie, ha un ruolo strategico ed ha prevalentemente un approccio di tipo *Top-Down*.
- 2) **Livello Gestionale:** prevede la negoziazione tra la Direzione Generale e le Macro-aree, vi è equilibrio tra l'approccio *Top-Down* e *Bottom-Up*.

- 3) **Livello Operativo:** prevede la negoziazione tra obiettivi e risorse di ogni Macro-area con i centri di responsabilità, come per il livello gestionale vi è equilibrio tra l'approccio *Top-Down e Bottom-Up*.

In conclusione il budget permette di controllare la gestione aziendale, consentendo di spiegare e giustificare la presenza di eventuali scostamenti di volume, nel caso in cui si sostengono costi in più quando la quantità prodotta non corrisponde a quella del budget, scostamenti di efficienza, nel caso in cui si sostengono costi quando la quantità fisica necessaria per la realizzazione di un'unità di prodotto è diversa da quella prevista e scostamenti di prezzo quando il prezzo unitario delle risorse è diverso da quello del budget.

1.5 I Percorsi Attuativi della Certificabilità (PAC)

I Percorsi Attuativi di Certificabilità (PAC) rappresentano un programma di azione, presentato dalle Regioni, finalizzato a raggiungere standard di tipo organizzativo, procedurale e contabile per garantire la certificabilità dei dati e dei bilanci degli enti del proprio sistema sanitario⁵⁷. Tale programma è stato introdotto dal Decreto Ministeriale del dicastero della Salute il 01/03/2013. Tale decreto fu disegnato al fine di procedere all'armonizzazione della certificabilità dei bilanci delle varie Aziende sanitarie pubbliche, per una gestione accentrata. Tale decreto rappresenta dunque un punto d'arrivo di un lungo percorso normativo che ha visto susseguirsi un'ampia produzione legislativa. Le norme che hanno caratterizzato questo iter comprendono:

- Il Decreto Ministeriale 17/9/12 sulla certificabilità e sul programma di azione
- La Valutazione straordinaria delle procedure amministrative e contabili
- La Legge 266/2005 e l'articolo 11 del Patto per la Salute 2010-2012, con l'introduzione della certificazione dei bilanci

Le Regioni hanno la responsabilità e il compito di definire il Percorso Attuativo della Certificabilità (PAC) tramite varie operazioni, tra cui l'identificazione delle azioni, il completamento del progetto e il coordinamento ed il monitoraggio dello svolgimento

⁵⁷ D.M. Ministero della Salute, 17/09/2012

delle azioni da parte delle diverse aziende⁵⁸. I dicasteri della Salute e dell'Economia e delle Finanze hanno disposto l'obbligo, per gli enti del Servizio Sanitario nazionale, di garantire la certificabilità dei dati dei relativi bilanci. Sono state, a tal scopo, emanate le norme in materia di certificabilità e bilanci sanitari volte all'applicazione di una regolamentazione della materia contabile e del sistema delle procedure amministrative da cui nascono i dati in questione⁵⁹. Una definizione dei PAC viene fornita dal decreto ministeriale oggetto di studio. Tali percorsi vengono definiti "*requisiti comuni a tutte le Regioni*" nonché "*contenuti della redazione periodica di accompagnamento*". Il decreto ministeriale 17/09/12, come detto, dispone che gli enti del Servizio Sanitario Nazionale devono garantire, sotto la responsabilità e la competenza delle regioni di appartenenza, la certificabilità dei propri dati e dei propri bilanci. Approfondendo l'analisi del suddetto decreto, si ravvisa che le singole Regioni devono avviare il PAC tenendo conto dei requisiti comuni e degli esiti della verifica dell'adempimento connesso alla valutazione straordinaria delle procedure amministrativo-contabili dettate dal decreto del Ministero della Salute e del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 2011. I primi elementi che le regioni devono considerare sono, come anticipato, i requisiti comuni. I requisiti comuni rappresentano gli obiettivi che la Regione deve impegnarsi a conseguire, tenendo conto delle peculiarità delle singole aziende. I singoli obiettivi che compongono i requisiti comuni, stante il decreto, dovranno essere raggruppati per area tematica. Per ciascuno degli obiettivi, stabilisce il decreto, la Regione possiede l'obbligo di indicare il termine di attuazione entro le scadenze temporali previste. I requisiti comuni sono costituiti nel seguente modo: Per quanto riguarda le Aziende:

- Prevenire ed identificare eventuali comportamenti non conformi a leggi e regolamenti che abbiano impatto significativo in bilancio, attraverso il monitoraggio degli obblighi previsti dalla legge e l'accertamento che le procedure operative siano sviluppate in maniera tale da tener conto di tali obblighi⁶⁰. Raccolta e divulgazione delle leggi e regolamenti la cui mancata attuazione (da parte di aziende e personale dipendente) può generare impatti in bilancio

⁵⁸ Zucchetti, A. *Diritto degli enti locali*. Milano: Giuffrè, 2006

⁵⁹ www.sanita24.sole24ore.it

⁶⁰ Ministero della Salute e Ministero dell'Economia e delle Finanze

- Programmare, gestire e successivamente controllare, su base periodica ed in modo sistemico, le operazioni aziendali allo scopo di raggiungere gli obiettivi di gestione prefissati
- Analizzare i dati contabili e gestionali per aree di responsabilità
- Monitorare le azioni intraprese a seguito di rilievi e suggerimenti della Regione, del Collegio Sindacale e ove presente del Revisore Esterno

Per quanto riguarda il consolidato regionale:

- Identificare ed evidenziare, in modo adeguato, tutte le parti correlate e le operazioni poste in essere con tali parti, assicurando un adeguato processo di riconciliazione delle partite creditorie e debitorie
- Adottare uno specifico manuale delle procedure contabili per la redazione del bilancio consolidato regionale che consenta di definire specifici obblighi informativi e prescrivere trattamenti contabili omogenei a carico degli enti, per favorire la compatibilità e l'uniformità dei bilanci da consolidare
- Disporre di sistemi informativi che consentano la gestione ottimale dei dati contabili e di formazione delle voci di bilancio consolidato
- Assicurare un adeguato processo per la registrazione delle rettifiche di consolidamento, inclusa la redazione, l'autorizzazione e l'elaborazione delle relative scritture contabili, e l'esperienza del personale responsabile del consolidamento

In merito all'area delle immobilizzazioni:

- Separare le responsabilità nelle fasi di gestione, autorizzazione, esecuzione e contabilizzazione delle transazioni
- Realizzare inventari fisici periodici
- Proteggere e salvaguardare i beni
- Predisporre, almeno ogni anno, un piano degli investimenti
- Individuare separatamente i cespiti acquisiti con contributi incontro
- Accertare l'esistenza dei requisiti previsti per la capitalizzazione in bilancio delle manutenzioni straordinarie
- Riconciliare, con cadenza periodica, le risultanze del libro cespiti con quelle della contabilità generale

Per quanto concerne l'area delle rimanenze:

- Dimostrare l'effettiva esistenza fisica delle scorte
- Rilevare gli aspetti gestionali e contabili delle scorte garantendo un adeguato livello di correlazione tra i due sistemi
- Individuare i movimenti in entrata e in uscita e il momento effettivo di trasferimento del titolo di proprietà delle scorte
- Definire ruoli e responsabilità connessi al processo di rilevazione inventariale delle scorte
- Calcolare il turnover delle scorte in magazzino e delle scorte obsolete
- Disporre di un sistema contabile e gestionale per la rilevazione e la classificazione delle scorte, che consenta di correlare documenti d'entrata e fatture daricevere
- Gestire i magazzini in modo da garantire la separazione tra funzioni di contabilità di magazzino e di contabilità generale. La verifica tra merci ricevute e quantità ordinate. La rilevazione e la tracciabilità degli scarichi di magazzino e dei trasferimenti al reparto.

In merito all'area crediti e ricavi:

- Separare adeguatamente compiti e responsabilità nelle fasi di acquisizione, rilevazione e gestione dei crediti
- Realizzare riscontri periodici tra le risultanze contabili interne all'azienda e quelle esterne, provenienti dai debitori
- Realizzare analisi comparate periodiche dei crediti e dei ricavi
- Garantire che ogni operazione suscettibile di originare, modificare o estinguere i crediti sia accompagnata da appositi documenti, controllati ed approvati prima della loro trasmissione a terzi e rilevazione contabile
- Valutare i crediti e i ricavi, tenendo conto di tutti i fatti che possono influire sul valore degli stessi, quali il rischio di inesigibilità e l'eventualità correttive
- Rilevare la competenza di periodo delle operazioni che hanno generato crediti e ricavi
- Effettuare attività diriconciliazione

Riguardo le disponibilità liquide:

- Separare adeguatamente compiti e responsabilità nella gestione delle diacenze di cassa e dei crediti o debiti verso l'istituto tesoriere

- Separare adeguatamente compiti e responsabilità tra le attività di rilevazione contabile di ricavi, costi, crediti e debiti e le attività di rilevazione contabile di incassi e pagamenti
- Realizzare controlli periodici da parte di personale interno, terzo dalle funzioni di tesoreria
- Garantire che tutte le operazioni di cassa e banca siano corredate da documenti idonei, controllati ed approvati prima della loro rilevazione contabile
- Tracciare, in modo chiaro, evidente e ripercorribile, tutti i controlli svolti sulle operazioni di tesoreria
- Garantire la tracciabilità di tutti i movimenti finanziari tra il conto corrente di tesoreria unica e gli altri conti correnti della Regione

Riguardo il patrimonio netto:

- Autorizzare le operazioni gestionali e contabili che hanno impatto sul patrimonio netto
- Riconciliare i contributi in conto capitale ricevuti, nonché i contributi in conto esercizio stornati al conto capitale, ed i cespiti finanziati, tenendo conto anche degli ammortamenti e delle sterilizzazioni che ne discendono
- Riconciliare i contributi in conto capitale da Regione e da altri soggetti in modo tale da consentire una immediata individuazione e la tracciabilità del titolo
- Identificare i conferimenti, le donazioni ed i lasciti vincolati a investimenti

E, per concludere, in merito all'area dei debiti e costi:

- Disciplinare gli approvvigionamenti di beni e servizi sanitari e non sanitari: documentando e formalizzando il flusso informativo e le fasi della procedura di acquisizione dei beni e servizi sanitari e non sanitari
- Impiegare documenti idonei ed approvati, lasciando traccia dei controlli svolti: ogni operazione suscettibile di originare, modificare o estinguere i debiti deve essere comprovata da appositi documenti che siano controllati ed approvati prima della loro rilevazione contabile
- Dare evidenza dei controlli effettuati
- Fornire idonei elementi di stima e di previsione dei debiti

Tramite questa elencazione, il decreto fornisce un quadro molto preciso e definito di quali requisiti minimi debbano essere rispettati e mantenuti dalle Regioni. Naturalmente, tale

elencazione mostra e pone in risalto delle possibili criticità per chi deve rispettare tali requisiti. L'enorme divario performativo delle Regioni mostra si palese, empiricamente, proprio in problemi di performance per le Regioni fanalino di coda nel rispetto dei criteri minimi. Le verifiche che vengono effettuate sul rispetto dei requisiti minimi in materia di certificabilità tentano di porsi in rimedio proprio a tali criticità. Non mancano, tuttavia, le eccezioni: uno studio recente⁶¹ ha mostrato come, nel ragusano, la necessità di contenere la spesa pubblica abbia condotto alla realizzazione di un innovativo percorso volto a realizzare l'iter della certificabilità di bilancio. La metodologia utilizzata, secondo tale studio, potrebbe essere estesa a tutte le Aziende sanitarie del territorio nazionale⁶².

Capitolo II

2. La Comparazione tra le Regioni sul tema della Revisione delle Aziende del Servizio Sanitario Nazionale

2.1 I principi contabili e di revisione per gli enti locali

I principi in materia di vigilanza e controllo dell'organo di revisione degli enti locali è un documento di recente approvazione da parte del Consiglio Nazionale dei Commercialisti. Il documento elenca i nuovi standard a cui fare riferimento per la revisione contabile per gli enti locali. I nuovi principi delineati proseguono l'iter tracciato dai precedenti, integrandoli alla rinnovata struttura normativa post-riforme. All'interno dei nuovi principi vengono delineate le linee guida di tipo deontologico e professionale per l'espletamento delle funzioni di vigilanza, di controllo e di collaborazione riguardo le attività di revisione contabile degli enti locali e delle norme di finanza pubblica. La costruzione di standard uniformi a tutti i professionisti operanti in tale settore risulta essere di particolare utilità per svolgere le varie attività in modo corretto, lasciando un assai minimo margine di interpretazione. Dopo le modifiche e le novità inserite nell'ordinamento dal Decreto Legislativo n.139/2015, che recepisce una direttiva europea del 2013, i principi contabili sono stati aggiornati nel modo seguente:

⁶¹ AA.VV. *Il percorso attuativo della certificabilità. L'esempio della Regione Sicilia*. Salute e Territorio, 2015

⁶² *ibidem*

- OIC 9 Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali
- OIC 10 Rendiconto finanziario
- OIC 12 Composizione e schemi del bilancio d'esercizio
- OIC 13 Rimanenze
- OIC 14 Disponibilità liquide
- OIC 15 Crediti
- OIC 16 Immobilizzazioni materiali
- OIC 17 Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto
- OIC 18 Ratei e risconti
- OIC 19 Debiti
- OIC 20 Titoli di debito
- OIC 21 Partecipazioni
- OIC 23 Lavori in corso su ordinazione
- OIC 24 Immobilizzazioni immateriali
- OIC 25 Imposte sul reddito
- OIC 26 Operazioni, attività e passività in valuta estera
- OIC 28 Patrimonio netto
- OIC 29 Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio
- OIC 31 Fondi per rischi e oneri e TFR
- OIC 32 Strumenti finanziari derivati
- OIC 12 Composizione e schemi del bilancio d'esercizio
- OIC 13 Rimanenze
- OIC 16 Immobilizzazioni materiali
- OIC 17 Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto
- OIC 19 Debiti
- OIC 21 Partecipazioni
- OIC 24 Immobilizzazioni immateriali
- OIC 25 Imposte sul reddito
- OIC 29 Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio

- OIC 32 Strumenti finanziari derivati

Il ruolo riconosciuto all'OIC nella determinazione degli standard da rispettare deriva da una normativa del 2014, nello specifico la legge n.116/2014. Lo Statuto dell'OIC, inoltre, prevede che l'Organismo determini le interpretazioni dei principi contabili nazionali e i pareri nei casi in cui non vi siano principi contabili da applicare⁶³. L'anno successivo, con il Decreto Legislativo n.139/2015, sono state inserite ulteriori versioni volti a introdurre nuovi modelli contabili utili a fornire corretta attuazione alle modifiche adoperate nell'arco temporale precedente. La contabilità generale degli enti territoriali e degli enti locali è stata oggetto di un'ampia riforma di armonizzazione, concretizzatasi nel D.Lgs. n.118/2011, all'interno del quale si è *“ridefinito l'ordinamento contabile degli enti territoriali e dei loro enti e organismi strumentali, al fine di realizzare una omogeneità effettiva dei bilanci e dei rendiconti ed estendere la contabilità patrimoniale a tutti gli enti, migliorando in tal modo la complessiva qualità dei conti pubblici e concorrendo positivamente al percorso di risanamento della finanza territoriale. Dopo una fase di sperimentazione, la nuova contabilità è stata applicata agli enti territoriali a decorrere dal 2015, venendo poi estesa a tutte le autonomie speciali nel corso del 2016”*⁶⁴. Emanato in attuazione della delega recata dall'articolo 2 della Legge n.42/2009, finalizzata all'armonizzazione dei sistemi contabili e gli schemi di bilancio di regioni ed enti locali, in funzione delle esigenze di pianificazione, gestione e rendicontazione delle finanze pubbliche, il D.Lgs. n.118/2011 è intervenuto anche facendo riferimento al recepimento della Direttiva dell'Unione Europea n.85/2011, che ha specificamente stabilito le regole comuni per i quadri di bilancio nazionali al fine di garantire la trasparenza e la corretta attuazione della programmazione⁶⁵. Tra le principali innovazioni introdotte dal Decreto Legislativo vi sono:

- L'adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano di gestione e rendicontazione
- L'adozione di schemi comuni di bilancio strutturati in programmi, compatibilmente con lo schema di bilancio statale

⁶³ Legge n.116/2014, Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana

⁶⁴ Camera dei Deputati, Servizio Studi

⁶⁵ *Ibidem*

- La definizione di un sistema di indicatori di risultato relativi al programma di bilancio
- Introduzione di regole per gli enti strumentali degli enti locali

Il documento fondamentale per la gestione dell'Ente locale è il bilancio annuale di previsione, redatto in termini di competenza, consente un'efficace ed efficiente implementazione del controllo di gestione e lo svolgimento della funzione amministrativa. Il bilancio annuale di previsione è un documento finanziario e di competenza. Finanziario in quanto definito dall'art. 162, comma 1, del D.lgs. n.267/2000 e prende in considerazione esclusivamente le entrate e le spese che hanno manifestazione monetaria e di competenza, poiché non fa riferimento alle riscossioni e ai pagamenti, ma riguarda le entrate che si prevede accertare e le spese che si presume sostenere. Gli enti locali devono attenersi ad alcuni principi essenziali, i quali non possono essere disattesi o altererebbero l'efficacia e la funzionalità del bilancio e della sua gestione. I principi essenziali sono i seguenti:

1. Principio di unità.

La singola amministrazione pubblica è una entità giuridica unica e unitaria, pertanto, deve essere unico e unitario sia il suo bilancio di previsione, sia il suo rendiconto e bilancio d'esercizio. È il complesso unitario delle entrate che finanzia l'amministrazione pubblica e quindi sostiene così la totalità delle sue spese durante la gestione. Le entrate in conto capitale sono destinate esclusivamente al finanziamento di spese di investimento. I documenti contabili non possono essere articolati in maniera tale da destinare alcune fonti di entrata a copertura solo di determinate e specifiche spese, salvo diversa disposizione normativa di disciplina delle entrate vincolate.

2. Principio di universalità.

Il sistema di bilancio ricomprende tutte le finalità e gli obiettivi di gestione, nonché i relativi valori finanziari, economici e patrimoniali riconducibili alla singola amministrazione pubblica, al fine di fornire una rappresentazione veritiera e corretta della complessa attività amministrativa svolta nell'esercizio e degli andamenti

dell'amministrazione, anche nell'ottica degli equilibri economico – finanziari del sistema di bilancio. Sono incompatibili con il principio dell'universalità le gestioni fuori bilancio, consistenti in gestioni poste in essere dalla singola amministrazione o da sue articolazioni organizzative – che non abbiano autonomia gestionale – che non transitano nel bilancio. Le contabilità separate, ove ammesse dalla normativa, devono essere ricondotte al sistema di bilancio dell'amministrazione entro i termini dell'esercizio.

3. Principio di annualità.

I documenti del sistema di bilancio, sia di previsione sia di rendicontazione, sono predisposti con cadenza annuale e si riferiscono a distinti periodi di gestione coincidenti con l'anno solare. Nella predisposizione dei documenti di bilancio, le previsioni di ciascun esercizio sono elaborate sulla base di una programmazione di medio periodo, con un orizzonte temporale almeno triennale.

4. Principio di integrità.

Nel bilancio di previsione e nei documenti di rendicontazione le entrate devono essere iscritte al lordo delle spese sostenute per la riscossione e di altre eventuali spese ad esse connesse e, parimenti, le spese devono essere iscritte al lordo delle correlate entrate, senza compensazioni di partite. Lo stesso principio si applica a tutti i valori del sistema di bilancio, quindi anche ai valori economici ed alle grandezze patrimoniali che si ritrovano nel conto economico e nel conto del patrimonio.

5. Principio di veridicità, attendibilità, correttezza e comprensibilità.

Il principio della «veridicità» fa esplicito riferimento al principio del *true and fair view* che ricerca nei dati contabili di bilancio la rappresentazione delle reali condizioni delle operazioni di gestione di natura economica, patrimoniale e finanziaria di esercizio. Il principio della veridicità non si applica solo ai documenti di rendicontazione e alla gestione, ma anche ai documenti di previsione nei quali è da intendersi come rigorosa valutazione dei flussi finanziari (e nel caso anche economici) generati dalle operazioni che si svolgeranno nel futuro periodo di riferimento. Si devono quindi evitare le sottovalutazioni e le sopravvalutazioni delle singole poste che

invece devono essere valutate secondo una rigorosa analisi di controllo. Una corretta interpretazione del principio della veridicità richiede anche l'enunciazione degli altri postulati di bilancio (attendibilità, correttezza e comprensibilità). Il principio di veridicità è quindi da considerarsi un obiettivo a cui tendono i postulati e i principi contabili generali.

6. Principio della flessibilità.

Nel sistema del bilancio di previsione i documenti non debbono essere interpretati come imm modificabili, perché questo comporterebbe una rigidità nella gestione che può rivelarsi controproducente. Il principio di flessibilità è volto a trovare all'interno dei documenti contabili di programmazione e previsione di bilancio la possibilità di fronteggiare gli effetti derivanti dalle circostanze imprevedibili e straordinarie che si possono manifestare durante la gestione, modificando i valori a suo tempo approvati dagli organi di governo. Un eccessivo ricorso agli altri strumenti di flessibilità, quali le variazioni di bilancio, va visto come fatto negativo, in quanto inficia l'attendibilità del processo di programmazione e rende non credibile il complesso del sistema di bilancio. Differente funzione ha la flessibilità dei bilanci in sede gestionale, volta a consentire variazioni compensative tra le missioni e tra programmi conseguenti a provvedimenti di trasferimenti del personale all'interno di ciascuna amministrazione e la rimodulazione delle dotazioni finanziarie interne a ogni programma. Non è consentito l'utilizzo degli stanziamenti in conto capitale per finanziare spese correnti. Il principio di flessibilità si applica non solo ai valori finanziari contenuti nel bilancio di previsione su cui transita la funzione autorizzatoria, ma anche ai documenti di programmazione sui quali si fonda la gestione ed il relativo controllo interno. È necessario che nella relazione illustrativa delle risultanze di esercizio si dia adeguata informazione sul numero, sull'entità e sulle ragioni che hanno portato a variazioni di bilancio in applicazione del principio e altresì sull'utilizzo degli strumenti ordinari di flessibilità previsti nel bilancio di previsione.

7. Principio della congruità.

La congruità consiste nella verifica dell'adeguatezza dei mezzi disponibili rispetto ai fini stabiliti. Il principio si collega a quello della coerenza, rafforzandone i contenuti di carattere finanziario, economico e patrimoniale, anche nel rispetto degli equilibri di bilancio. La congruità delle entrate e delle spese deve essere valutata in relazione agli obiettivi programmati, agli andamenti storici ed al riflesso nel periodo degli impegni pluriennali che sono coerentemente rappresentati nel sistema di bilancio nelle fasi di previsione e programmazione, di gestione e rendicontazione.

8. Principio della prudenza.

Il principio della prudenza si applica sia nei documenti contabili di programmazione e del bilancio di previsione, sia nel rendiconto e bilancio d'esercizio. Nel bilancio di previsione, più precisamente nei documenti sia finanziari sia economici, devono essere iscritte solo le componenti positive che ragionevolmente saranno disponibili nel periodo amministrativo considerato, mentre le componenti negative saranno limitate alle sole voci degli impegni sostenibili e direttamente collegate alle risorse previste.

Nei documenti contabili di rendicontazione il principio della prudenza comporta che le componenti positive non realizzate non devono essere contabilizzate, mentre tutte le componenti negative devono essere contabilizzate e quindi rendicontate, anche se non sono definitivamente realizzate.

9. Principio di pareggio finanziario.

Le norme di contabilità pubblica pongono come vincolo del bilancio di previsione l'equilibrio di bilancio. L'osservanza di tale principio riguarda il pareggio complessivo di competenza e di cassa attraverso una rigorosa valutazione di tutti i flussi di entrata e di spesa. Il rispetto del principio di pareggio finanziario invero non basta per soddisfare il principio generale dell'equilibrio del sistema di bilancio di ogni pubblica amministrazione. L'equilibrio di bilancio infatti comporta anche la corretta applicazione di tutti gli altri equilibri finanziari, economici e patrimoniali che sono da verificare non solo in sede di previsione, ma anche durante la gestione in modo

concomitante con lo svolgersi delle operazioni di esercizio, e quindi nei risultati complessivi dell'esercizio che si riflettono nei documenti contabili di rendicontazione.

10. Principio di pubblicità.

Il sistema di bilancio assolve una funzione informativa nei confronti degli utilizzatori dei documenti contabili. È compito dell'amministrazione pubblica rendere effettiva tale funzione assicurando ai cittadini ed ai diversi organismi sociali e di partecipazione la conoscenza dei contenuti significativi e caratteristici del bilancio di previsione, del rendiconto e del bilancio d'esercizio, comprensivi dei rispettivi allegati, anche integrando le pubblicazioni obbligatorie. Affinché i documenti contabili di previsione e di rendicontazione assumano a pieno la loro valenza politica, giuridica, economica e sociale devono essere resi pubblici secondo le norme vigenti.

2.2 Analisi comparativa tra le Regioni Umbria e Toscana

Negli ultimi anni il tema della revisione contabile applicata agli Enti del sistema finanziario era già stato affrontato nella legge finanziaria per il 2006, senza trovare concreta applicazione e dando vita ad una serie di iniziative avviate autonomamente dalle Regioni e dalle aziende sanitarie. A questo proposito le Regioni Umbria e Toscana sono considerate come modelli di sanità pubblica di eccellenza ed equità sociale. I Servizi sanitari di queste due regioni, hanno dovuto mettere in moto un rapido processo di apprendimento e recepimento delle nuove norme in materia sanitaria in virtù del ruolo cruciale che gli enti regionali svolgono nell'attuazione e nella programmazione delle politiche della sanità. La regione Toscana ha avviato un percorso, che ha trovato validità con la certificazione dello Stato Patrimoniale al 31/12/2003 dell'Asl 7 di Siena, relativo alla revisione delle regole di rendicontazione delle aziende sanitarie ed alla riorganizzazione del sistema informativo regionale adottando regole comuni basate su principi contabili nazionali adattati alla realtà sanitaria al fine di agevolare la

comparazione dei dati espressi nei bilanci, istituendo un Comitato Regionale di Supervisione cui hanno partecipato gli uffici regionali, rappresentanti della Corte dei Conti ed esperti identificati dalla regione e supportati da una Società di Revisione. La Regione Umbria invece, ha avviato un processo che ha trovato validità con la certificazione del bilancio dell'ASL 1 Città di Castello. Con tale processo l'Umbria ha voluto definire attività di *process reengineering* finalizzate all'introduzione di un sistema di principi contabili, di controllo interno e di un nuovo sistema informativo, al fine di favorire il consolidamento dei dati necessari per la redazione del bilancio.

2.2.1 L'esperienza della Regione Umbria

La Regione Umbria è stata una delle poche regioni italiane ad attuare un radicale cambiamento verso di direzione organizzativa, amministrativa e contabile⁶⁶. Con l'inserimento della normativa nazionale riguardante i principi di contabilità e di gestione si è cercato di coniugare la qualità dei servizi con l'esigenza di controllo della spesa. La Regione Umbria è stata una delle prime regioni ad adeguarsi alla nuova normativa e a rendersi operativa tramite un sistema informativo contabile in grado di governare i cambiamenti sopravvenuti. Si è passati infatti a un sistema integrato legato alla generale contabilità economico-patrimoniale e alla programmazione. La Regione ha così strutturato le linee guida per la redazione del bilancio di esercizio delle Aziende Sanitarie in seguito alle direttive ministeriali. I principi contabili che si andranno ad elencare fanno riferimento a quelli stabiliti dal CNDCC⁶⁷. Il primo principio è lo "schema di bilancio", che recepisce il D.M. 11/2/2002. Tale schema si sostanzia in: a) Stato patrimoniale; b) Conto economico; c) Nota integrativa. Secondo il codice civile⁶⁸, le regole fondamentali del bilancio sono:

- La valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nell'ottica della continuazione dell'attività
- È possibile indicare solo gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio
- È necessario considerare proventi e oneri di competenza dell'esercizio

⁶⁶ Persiani, N. *Principi contabili e di controllo interno per le aziende sanitarie ed ospedaliere*. Milano: Franco Angeli, 2011

⁶⁷ Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti e Ragionieri, 2011

⁶⁸ Codice Civile

- È necessario considerare rischi e perdite di competenza dell'esercizio
- Gli elementi diversi compresi in ogni voce devono essere considerati in modo separato
- Non è possibile modificare i criteri di valutazione da un esercizio all'altro

Nel redigere il bilancio di esercizio è necessario seguire determinati principi, come, a titolo esemplificativo:

- Prevalenza degli aspetti sostanziali su quelli formali
- Chiarezza
- Neutralità
- Periodicità
- Comparabilità
- Omogeneità
- Significatività
- Verificabilità

Secondo il documento recante i principi contabili della Regione Umbria⁶⁹, spetta alla Regione indicare alle aziende sanitarie il piano dei conti relativo agli schemi di bilancio di riferimento. Nello specifico: *“il piano dei conti regionale deve essere adottato secondo lo schema proposto fino al quinto livello di dettaglio. L'applicazione integrale delle voci contenute nel piano è suggerita dalla Regione al fine di soddisfare le esigenze di standardizzazione delle procedure contabili e i debiti informativi prevista dalla normativa. Le aziende possono tuttavia dettagliare il proprio piano dei conti secondo le proprie esigenze informative per le voci successive al quinto livello di dettaglio proposto”*. Il documento, inoltre, in merito all'iter di approvazione, prosegue statuendo che, secondo la normativa regionale, ogni anno, entro una certa data, i direttori generali delle aziende sanitarie devono trasmettere alla Conferenza dei Sindaci e al Collegio dei revisori il progetto di bilancio dell'esercizio precedente. La Conferenza dei Sindaci e il Collegio dei revisori, successivamente, esprimono osservazioni e pareri all'interno di una specifica relazione, la quale verrà trasmessa ai direttori generali delle aziende sanitarie locali entro i successivi quindici giorni⁷⁰. La Giunta della Regione, concluso l'iter delineato pocanzi, deve discutere ed eventualmente approvare la relazione. Infine, in

⁶⁹ Principi contabili della Regione Umbria del 2002

⁷⁰ *ibidem*

merito alla revisione contabile del bilancio d'esercizio, viene specificato che nell'eventualità che le aziende sottopongano il proprio bilancio alla revisione contabile da parte di società specializzate.

2.2.2. L'esperienza della Regione Toscana

La Regione Toscana è applica i propri principi contabili ai seguenti enti di propria dipendenza:

- ARPAT
- APET
- ARS
- ARTEA
- IRPET
- ARDSU
- LAMMA
- APR

Il principio contabile n.1 riguarda i principi contabili degli enti strumentali della Regione Toscana e riporta lo schema di bilancio dal quale può desumersi il riferimento per la predisposizione del piano dei conti⁷¹. Lo schema non si discosta in modo profondo da quello individuato agli artt.2424 e 2425 del Codice Civile, vengono eliminate tuttavia le poste che risultano non proponibili per la realtà operativa non-profit degli enti dal momento che le regole civilistiche devono essere comunque osservate in quanto compatibili⁷². Nello specifico, il piano dei conti è così composto:

- Immobilizzazioni (immateriali):
 - Costi di impianto, di ampliamento e di sviluppo
 - Costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità
 - Diritti di brevetto e utilizzazione opere dell'ingegno
 - Concessioni, licenze, marchi e diritti simili
 - Immobilizzazioni in corso ed acconti
- Immobilizzazioni (materiali):

⁷¹ Delibera G.R.T. n.13/2013

⁷² *ibidem*

- Terreni
- Fabbricati
- Impianti e macchinari
- Attrezzature
- Mobili e arredi
- Automezzi
- Altri beni
- Immobilizzazioni in corso e acconti
- Immobilizzazioni finanziarie:
 - Crediti verso imprese controllate
 - Crediti verso imprese collegate
 - Crediti verso controllanti
 - Crediti verso altri
- Titoli

Viene precisato che le immobilizzazioni immateriali *“sono caratterizzate dalla mancanza di tangibilità. [...] Esse sono costituite da costi che non esauriscono la loro utilità in un solo periodo, ma manifestano i benefici economici lungo un arco temporale di più esercizi. Le immobilizzazioni immateriali entrano a far parte del patrimonio dell’ente mediante l’acquisizione diretta dall’esterno oppure mediante la produzione all’interno dell’ente stesso. Le immobilizzazioni immateriali sono iscritte nell’attivo patrimoniale solo se hanno una propria identificabilità ed individualità e sono, di norma, rappresentate da diritti giuridicamente tutelati che l’ente ha il potere esclusivo (e non di sfruttare”*. Queste specifiche sono seguite da ulteriori: *“si riferiscono (le immobilizzazioni, ndr) a costi effettivamente sostenuti, che non esauriscono la propria utilità nell’esercizio di sostenimento e manifestano una capacità di produrre benefici economici futuri. Deve, inoltre, trattarsi di costi che possono essere distintamente identificati ed attendibilmente quantificati”*. La delibera della Regione Toscana stabilisce, riguardo le immobilizzazioni immateriali, che l’iscrivibilità di un costo pluriennale o di un bene immateriale *“è innanzitutto subordinata all’accertamento dell’utilità futura”*. Questa capitalizzazione è da ritenersi facoltativa e non obbligatoria in base al principio di prudenza. All’interno della delibera, gli esempi di capitalizzazioni sono riportati come di seguito:

- Costi di impianto e di ampliamento
- Costi di ricerca, sviluppo e pubblicità
- Oneri accessori su finanziamenti quali spese di istruttoria
- Costi per il trasferimento e il riposizionamento dei cespiti connessi con l'ampliamento o il miglioramento della capacità produttiva

Non possono essere capitalizzati gli oneri relativi alla formazione del personale, i costi di pubblicità, se non strettamente collegati alle situazioni indicate sopra ed in presenza di rigidi requisiti di utilità futura con capacità di produrre ricavi o concorrere alla produttività futura dell'ente. Riguardo le immobilizzazioni materiali, vengono descritte come "beni di uso durevole", che costituiscono parte dell'organizzazione permanente dell'Azienda e vengono utilizzati in modo da incrementare il patrimonio salvo l'ammortamento annuale. Le immobilizzazioni materiali presentano molto specificità⁷³:

- Devono essere esposte distintamente nello schema di Stato patrimoniale al netto del relativo fondo ammortamento
- Nel conto economico, le quote di ammortamento di competenza dell'esercizio vanno iscritte nella apposita voce. Le svalutazioni effettuate a causa di perdite definitive di valore devono essere iscritte nelle voci dello schema di conto economico e riportate nello stato patrimoniale, come adoperato relativamente agli ammortamenti, a diretta diminuzione del valore delle immobilizzazioni.
- Le svalutazioni effettuate a causa di perdite non definitive di valore bisogna rendere possibile l'iscrizione nell'apposito fondo accantonamento e non a diretta diminuzione del valore delle immobilizzazioni.
- I beni immobili conferiti all'ente dalla Regione al momento della sua costituzione o successivamente devono essere iscritti nell'attivo patrimoniale al valore della rendita catastale utilizzata per l'applicazione dell'IMU.
- Le immobilizzazioni materiali ricevute a titolo gratuito debbono essere valutate in base al presumibile valore di mercato attribuibile alle stesse alla data di acquisizione, al netto degli oneri e dei costi, sostenuti e da sostenere, affinché le stesse possano essere durevolmente ed utilmente inserite nel processo produttivo

⁷³ Cfr. Delibera G.R.T. n.13/2013

dell'Ente. Contropartita dell'iscrizione è data da un'apposita riserva di patrimonio netto da iscriversi nella voce "donazioni e lasciti vincolati ad investimenti".

- I beni in questione subiscono il normale processo di ammortamento e non sono soggetti a sterilizzazione.

2.3. Le norme di adeguamento ai nuovi principi contabili

Le principali norme di adeguamento ai nuovi principi contabili sono contenute nel D.Lgs. n.139/2015, introdotto nell'ordinamento nazionale al fine di ottemperare agli obblighi di recepimento della direttiva europea n.34/2013⁷⁴. Lo scopo era quello di armonizzare il sistema contabile nazionale con quello internazionale regolate dai principi IAS/IFRS. Il D.Lgs. n.139/2015 ha introdotto molte modifiche in tema di bilancio d'esercizio, inserendo il rendiconto finanziario obbligatorio e modificando determinate valutazioni relativi agli schemi del conto economico e dello stato patrimoniale⁷⁵. L'applicazione di questa nuova normativa è obbligatoria per l'esercizio 2016 delle società per azioni, a responsabilità limitata, in accomandita per azioni e per le società di persone. Le modifiche apportate dalla nuova normativa è di seguito sintetizzabile:

- Stato patrimoniale:

Oggetto di molteplici modifiche, concernenti la creazione di nuove voci di bilancio e nella eliminazione di alcune delle precedenti.

- Attivo:

Dalle immobilizzazioni immateriali sono stati eliminati i costi di ricerca applicata e permangono esclusivamente i costi di sviluppo.

Alle immobilizzazioni finanziarie sia tra le partecipazioni sia tra i crediti è stata aggiunta la voce verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti.

- Patrimonio netto:

⁷⁴ Furlani, F. *D.Lgs. 139/2015: il "nuovo" bilancio di esercizio*. 2015

⁷⁵ Decreto legislativo del 18/08/2015 n. 139 - Attuazione della direttiva 2013/34/UE relativa ai bilanci d'esercizio, ai bilanci consolidati e alle relative relazioni di talune tipologie di imprese, recante modifica della direttiva 2006/43/CE e abrogazione delle direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE, per la parte relativa alla disciplina del bilancio di esercizio e di quello consolidato per le società di capitali e gli altri soggetti individuati dalla legge. Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n.205 del 4 settembre 2015

Inserimento della voce di riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi. Hanno subito una modifica di posizione anche le azioni proprie, che passano nell'apposita riserva negativa per azioni proprie in portafoglio

- Conto economico:

Il conto economico è stato oggetto di un minor numero di modifiche per quanto riguarda le voci più sostanziali, con l'eliminazione della sezione relativa ai proventi e agli oneri straordinari. Nel valore della produzione vi sono spazi per le seguenti voci:

- Ricavi vari
- Contributi in conto esercizio
- Contributi in conto capitale
- Proventi straordinari
- Oneri straordinari

Tra i proventi e oneri finanziari, nei proventi da partecipazioni, è stata inserita la lettera relativa alle "imprese sottoposte al controllo di controllanti". La voce "proventi da partecipazioni" è stata modificata con riferimento ai proventi "relativi a controllanti e ad imprese sottoposte al controllo di queste stesse imprese".

Capitolo III

3. Rischi di corruzione e frode nella Pubblica Amministrazione

3.1 La funzione Compliance

La funzione di compliance normativa, conosciuta anche come *regulatory compliance* nei paesi anglosassoni e in Italia come conformità normativa è definita, dalla Banca d'Italia⁷⁶, come una funzione di conformità verso determinate regole, norme e standard. Nell'economia aziendale la compliance normativa rappresenta l'esigenza di rispettare determinate disposizioni legislative, provenienti dalle autorità, dagli organismi di certificazione e dalle regolamentazioni interne alle società. In materia di banche, la funzione di compliance ha il compito di verificare che le procedure interne siano coerenti con l'obiettivo di prevenire la violazione di norme di etero-regolamentazione e autoregolamentazione al fine di evitare rischi di incorrere in sanzioni, perdite finanziarie o danni di reputazione in conseguenza di violazioni di norme legislative, regolamentari o di autoregolamentazione.

⁷⁶ Banca d'Italia. "Disposizioni di vigilanza. La funzione di compliance". 12 luglio 2007, pag.4

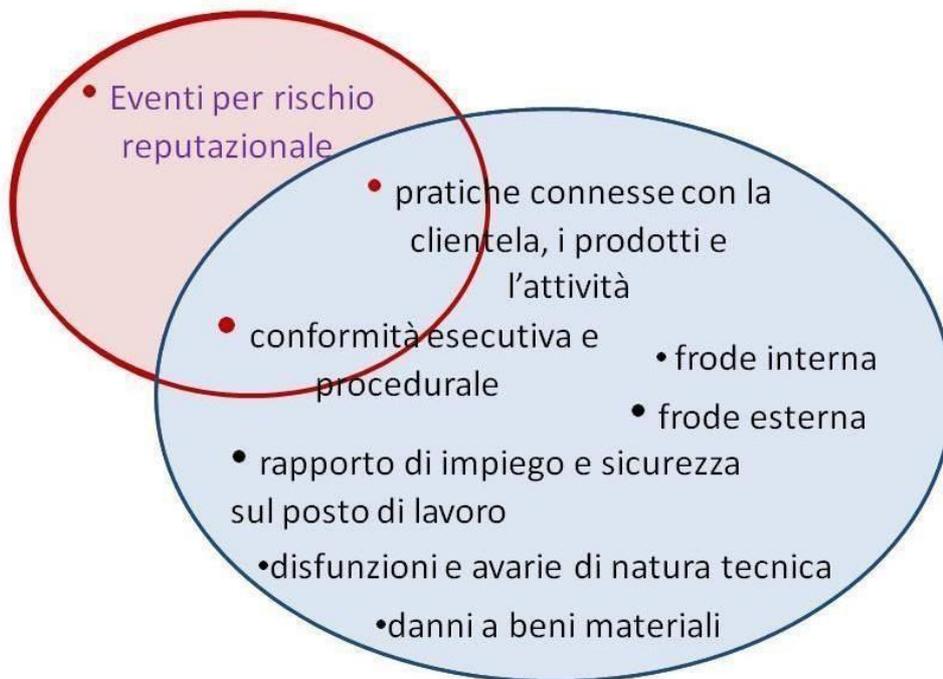


Figura 2 - Il rischio nella compliance

Il concetto di compliance in azienda è solitamente associato anche al concetto di onestà ed etica nei comportamenti spesso in relazione a veri e propri codici etici o principi deontologici dei settori di appartenenza⁷⁷. La funzione di compliance è dunque una funzione di controllo indipendente di secondo livello. La missione di tale funzioni è quella di presidiare il rischio di non conformità alle norme, ovvero il rischio di sanzioni legali o disciplinari, perdite finanziarie o reputazionali, nel quale la pubblica amministrazione o l'azienda può incorrere a causa del mancato rispetto delle normative, dei regolamenti e dei codici di condotta. La funzione di compliance si esplica in varie attività, tra cui le principali risultano essere:

- Identificazione della normativa di riferimento ed analisi di valutazione dell'impatto sui processi e procedure aziendali
- Formulazione di proposte di modifiche organizzative e procedurali per la mitigazione del rischio di non conformità alle normative
- Verifiche ex post dell'efficacia degli adeguamenti

⁷⁷ *ibidem*

- Attività di reporting agli organi aziendali e alle autorità competenti (Banca d'Italia, Ministero dell'Economia e delle Finanze, CONSOB)
- Supporto e consulenza agli organi aziendali e agli uffici interni
- Progettazione di interventi formativi di diffusione della cultura di compliance

Per approfondire il tema della compliance bisogna prendere in considerazione le disposizioni in materia della Banca d'Italia. Secondo quanto stabilito dalle disposizioni in materia di conformità (compliance) contenute nel comunicato della Banca d'Italia del 12 luglio 2007, la funzione di compliance riguarda il rispetto delle norme e la correttezza negli affari. Secondo la Banca d'Italia, *“l'evoluzione dei mercati finanziari, in termini di innovazione dei prodotti, di trasferimento del rischio e di proiezione internazionale, rende più complessi l'identificazione e il controllo dei comportamenti che possono dar luogo a violazioni di norme, di standard operativi, di principi deontologici ed etici dell'attività di intermediazione”*. La Banca d'Italia, in sostanza, ritiene che nel mutato contesto sia necessario promuovere una cultura improntata ai principi di onestà, correttezza e rispetto. La funzione di conformità svolge dunque un ruolo rilevante nella creazione di un processo di correttezza operativa e gestionale. Qualora non si realizzasse tale conformità, l'azienda o la pubblica amministrazione potrebbe incorrere nella violazione delle norme, che possono portare a sanzioni di tipo giudiziario o amministrativo, nonché, come anticipato all'inizio di questo paragrafo, a perdite finanziarie rilevanti o danni di reputazione in conseguenza di violazioni di norme riguardanti leggi o regolamenti. Questo rischio, sottolinea la Banca d'Italia, è particolarmente diffuso nei livelli organizzativi dediti a dare applicazioni alle linee operative. La funzione di compliance risulta di particolare importanza per le aziende. Una corretta gestione, da parte di quest'ultima, della gestione dei rischi di non conformità sopracitati, aiuta le aziende a promuovere e consolidare i propri principi etici⁷⁸. Oltre a ciò, la compliance fornisce ausilio alle aziende per migliorare le relazioni con la clientela, per tutelare le responsabilità degli amministratori e per armonizzare e standardizzare i comportamenti dei dipendenti, favorendo la competitività delle aziende nei confronti dei propri concorrenti. Infine, la compliance può favorire la prevenzione di ricadute negative sul bilancio e sulla reputazione in riferimento all'opinione pubblica, la comunità finanziaria e i portatori di interessi. Dunque la compliance aziendale, schematicamente,

⁷⁸ ASSITECA

dispone di tali compiti:

- Prevenire il rischio di sanzioni legali o amministrative
- Segnalare le ultime novità normative
- Prevenire i disallineamenti tra le procedure
- Fornire assistenza alle aziende nell'applicazione delle norme
- Risolvere situazioni di discordanza tra la disciplina e le diverse realtà aziendali

Un'altra definizione di compliance è stata fornita dall'AICOM⁷⁹. Tale funzione è vista come un'attività che individua, valuta, supporta, controlla e riferisce in merito al rischio di sanzioni legali o amministrative; perdite operative; deterioramento della reputazione aziendale. Conseguenze, queste, dovute al mancato rispetto delle leggi, dei regolamenti, delle procedure e dei codici di condotta. Si tratta di un'attività preventiva che ha l'obiettivo, tuttavia, di suggerire soluzioni. Osserviamo, dunque, una sostanziale convergenza con quanto asserito fino ad ora. La compliance è utile per prevenire il rischio di non conformità dell'attività aziendale alle norme e a implementare e consolidare il rapporto fiduciario con la clientela e, in senso ampio, con i portatori di interesse. È un processo che si rivolge a vari settori:

- Settore bancario e finanziario (in base a Basilea II⁸⁰).
- Settore imprenditoriale
- Settore delle imprese quotate in borsa
- Settore delle imprese generali
- Settore della pubblica amministrazione

In termini di gestione la compliance rappresenta un sistema di presidi di tipo organizzativo e operativo che la singola amministrazione o azienda ha il dovere di mettere in atto per evitare disallineamenti rispetto all'insieme di regole. L'allineamento permette di circoscrivere il rischio di sanzioni e rendere minimo il rischio di possibili e futuri disallineamenti. Oltre a ciò permette di salvaguardare la reputazione dell'azienda e la fiducia dei portatori di interesse, come anticipato in precedenza. Infine, permette di costruire un patrimonio condiviso di regole e di valori che possono caratterizzare l'identità dell'azienda con effetti positivi in termini di performance.

⁷⁹ Associazione Italiana Compliance

⁸⁰ International Convergence of Capital Measurement and Capital Standards, Basilea, 2004

3.2 Il quadro normativo interno e internazionale

La funzione di compliance trova fondamento normativo in numerose disposizioni nazionali e internazionali (in particolare discipline europee). L'esigenza di fornire di strumenti normativi tale funzione si è posta in essere a seguito di numerosi scandali e fallimenti, in particolar modo nel settore bancario e nel settore finanziario. In riferimento al primo settore, la funzione di compliance agisce in un modo complementare al sistema della gestione dei rischi regolamentato dai documenti Basilea II⁸¹ e Solvency II⁸². Basilea II è un accordo che disciplina la vigilanza prudenziale riguardo i requisiti patrimoniali delle banche tramite lo strumento del rating. Solvency II è una direttiva europea che estende l'accordo di Basilea II al settore assicurativo. La compliance possiede quindi un imprinting di tipo preventivo al fine di presidiare rischi di carattere legale e reputazionale di cui si è trattato nel paragrafo precedente. Gli intermediari finanziari, tra cui le banche, devono osservare obblighi in materia di compliance secondo indicazioni fornite dalla CONSOB⁸³, dalla Banca d'Italia⁸⁴ e dalla ISVAP⁸⁵. Queste normative recepiscono le linee guida presenti nel documento di Basilea II in precedenza citato e la direttiva europea Solvency II, anch'essa citata in precedenza. La funzione di compliance non agisce esclusivamente nel settore bancario e nel settore finanziario, ma agisce anche nel settore delle imprese. Le aziende devono, infatti, definire il perimetro di riferimento della funzione di compliance individuando le norme di etero-regolamentazione e di auto-regolamentazione da rispettare e da assicurare. Le aree interessate in tal caso sono costituite da:

- Modelli di business adoperati
- Prodotti e servizi offerti
- Tipi di clienti
- Rischi rilevati

⁸¹ Comitato di Basilea per la supervisione bancaria

⁸² Direttiva dell'Unione Europea che estende Basilea

⁸³ *"Regolamento in materia di organizzazione e procedure degli intermediari che prestano servizi di investimento o di gestione collettiva del risparmio"* 29 ottobre 2007

⁸⁴ *"Disposizioni di vigilanza. La funzione di compliance"* 12 luglio 2007

⁸⁵ *"Regolamento n.20 recante disposizione in materia di controlli interni, gestione dei rischi, compliance"*

Il quadro normativo che disciplina la conformità per quanto concerne le aziende è formato da:

- Normativa antiriciclaggio
- Normativa in materia di privacy e protezione dei dati personali
- Decreti Legislativi n.231/2001 e n.141/2010 in materia di responsabilità amministrativa delle persone giuridiche e in materia di codice del consumo
- Normativa in materia di security e sicurezza informatica
- Decreto legislativo n.81/2008 in materia di sicurezza sul posto di lavoro
- SOX, Sarbanes-Oxley Act⁸⁶, nel caso in cui le aziende quotate operino in mercati esteri

La funzione di compliance è contenuta nel più ampio sistema di controlli interni e in particolar modo riguardo il cosiddetto *risk management*. La normativa interviene anche per delineare tali confini. La compliance ha a che fare anche con la lotta alla corruzione, che va condotta sia sul piano del diritto penale, che sul piano del diritto amministrativo e anche su quello del diritto commerciale. Sotto quest'ultimo aspetto, come sottolinea Mattarella⁸⁷, non è mancata una buona dose di contraddittorietà⁸⁸. Da un lato, le norme del 1998 in materia di intermediazione finanziaria⁸⁹ hanno precisato i compiti dei collegi sindacali e dei revisori esterni e attribuito nuovi poteri ai soci. Successivamente, la disciplina della responsabilità delle persone giuridiche per i reati dei dipendenti e la riforma del diritto societario hanno introdotto un più moderno sistema di amministrazione e controllo che, pur valorizzando l'autonomia statutaria e regolamentare delle società, rafforza l'indipendenza degli organi di amministrazione e l'efficacia di quelli di controllo. Dall'altro, misure come la depenalizzazione del falso in bilancio, illecito che spesso è legato alla corruzione di pubblici funzionari, non agevolano certo la lotta alla corruzione. Tornando all'analisi del quadro normativo in tema di compliance, occorre porre l'attenzione innanzitutto sul Decreto Legislativo n.231/2001. Tale decreto prevede che la funzioni di compliance effettui “*i controlli sulla conformità alle disposizioni di legge, ai*

⁸⁶ Legge federale degli Stati Uniti del 2002 firmata dal presidente George W. Bush a seguito di alcuni scandali

⁸⁷ Mattarella, B.G. *Le regole dell'onestà. Etica, politica, amministrazione*. Bologna: Il Mulino, 2007

⁸⁸ Su questo aspetto appare significativo il D.Lgs. 11 aprile 2002 n.61 sulla depenalizzazione del falso in bilancio

⁸⁹ D.Lgs. n.58/1998

provvedimenti della Autorità di Vigilanza e alle norme di auto-regolamentazione nonché a qualsiasi norma applicabile alla SGR". È opportuno dunque tenere in considerazione i rischi di non conformità nei riguardi delle norme, di cui si è parlato nel paragrafo precedente. Ciò è destinato al fine di evitare sanzioni di tipo giudiziario e amministrativo, oltre ai già citati danni reputazionali. Appare evidente, dunque, che la funzione di compliance sia legata indissolubilmente dal tema della responsabilità amministrativa. Alla luce di ciò bisogna valutare anche la responsabilità amministrativa riguardo il compimento di una condotta contraria alle disposizioni normative in vantaggio proprio o dell'ente per il quale si presta servizio. Tale decreto, inoltre, sottolinea la necessità di aggiornamento continuo del catalogo dei reati, aggiornandolo alla produzione legislativa. I compiti della compliance sono dunque anche quello di valutare il corretto rispetto della normativa oltre che quello di proteggere la società dal rischio di non conformità. La responsabilità amministrativa, legata indirettamente alla compliance, cui si è fatto cenno trova fondamento costituzionale in numerosi articoli:

- Articolo 28: "i funzionari e i dipendenti dello Stato e degli enti pubblici sono direttamente responsabili, secondo le leggi penali, civili e amministrative, degli atti compiuti in violazione dei diritti. In tali casi la responsabilità civile si estende allo Stato e agli enti pubblici"
- Articolo 97: "i pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e la imparzialità dell'amministrazione"
- Articolo 98: "i pubblici impiegati sono al servizio esclusivo della Nazione"

Inoltre, di particolare rilievo risultare l'art.3.1 del codice di comportamento degli impiegati pubblici, che recita: *"il dipendente osserva la Costituzione, servendo la Nazione con disciplina ed onore e conformando la propria condotta ai principi di buon andamento e imparzialità dell'azione amministrativa. Il dipendente svolge i propri compiti nel rispetto della legge, perseguendo l'interesse pubblico senza abusare della posizione o dei poteri di cui è titolare"*. Tornando alla compliance, e per espandere l'analisi sul quadro che si sta tentando di delineare, le normative a cui fare riferimento, e che le aziende sono tenuto a rispettare sono varie:

- Decreto legislativo n.152/2006, in materia ambientale
- Legge n.114/2014, in materia di anticorruzione e trasparenza

- Decreto legislativo n.231/2001, in materia di antiriciclaggio
- Legge n.287/1990, in materia di antitrust
- Decreto legislativo n.206/2005, codice del consumo
- Decreto legislativo n.209/2005, codice delle assicurazioni private
- Decreto legislativo n.82/2005, in materia di digitalizzazione
- Decreto legislativo n.70/2003, in materia di commercio elettronico
- Decreto legislativo n.193/2007, HACCP
- Decreto legislativo n.196/2003, in materia di privacy
- Decreto legislativo n.145/2007, in materia di pubblicità ingannevole
- Decreto legislativo n.231/2007, in materia di responsabilità amministrativa
- Decreto legislativo n.81/2008, in materia di sicurezza sui luoghi di lavoro
- Decreto legislativo n.198/2010, in materia di telecomunicazioni
- Decreto legislativo n.385/1993, TUB (Testo Unico Bancario)
- Decreto legislativo n.58/1998, TUF (Testo Unico di Intermediazione Finanziaria)

Accanto alle normative della legislazione interna, vi sono anche normative europee e internazionali che si riferiscono alla funzione di compliance da prendere in considerazione. Una normativa recente, che ha fatto discutere non poco, è il regolamento generale sulla protezione dei dati, noto con la sigla GDPR. Nel regolamento GDPR è presente anche una sezione riferita ai compiti di “rilevante interesse pubblico” del Servizio Sanitario Nazionale, che identifica tra i compiti: la programmazione, la gestione, il controllo e la valutazione dell’assistenza sanitaria oltre che la vigilanza sulle sperimentazioni, la farmacovigilanza, l’autorizzazione all’immissione in commercio e all’importazione di medicinali e altri prodotti rilevanti di rilevanza sanitaria. Come disposizioni internazionali sulla funzione di compliance, invece, possiamo prendere in esempio il MiFID (Markets in Financial Instruments Directive), ovvero la direttiva sui mercati degli strumenti finanziari e il PSD (Payment Services Directive), ovvero la direttiva sui servizi di pagamento.

3.3 Modelli di Compliance nella P.A.

La questione della conformità nella pubblica amministrazione italiana rappresenta una vera e propria *issue*. La proverbiale lentezza e inefficienza della macchina amministrativa italiana non permette di guardare con positività alle varie misure di compliance che si è

tentato di applicare. Non è raro imbattersi in discussioni, che spesso vedono coinvolti gli esponenti politici, riguardanti le necessarie riforme di semplificazione da attuare, nel segno di un percorso che dovrebbe portare sempre di più al cosiddetto modello di *open government*⁹⁰. La compliance nella pubblica amministrazione risulta essere, dunque, necessaria per garantire esigenze di conformità e di trasparenza, insieme a quelle di riorganizzazione e informatizzazione, nel segno del buon governo⁹¹. Le procedure organizzative e i processi gestionali devono, inoltre, necessariamente convergere con i lineamenti normativi, al fine di edificare un modello condiviso da tutti gli operatori coinvolti. In tal modo si potrà mettere in atto anche un modello che faccia in modo di operare un controllo continuo su atti e processi. La compliance, all'interno delle pubbliche amministrazioni, favorirebbero la semplificazione normativa e amministrativa. Le pubbliche amministrazioni riflettono i classici e, ormai, tradizionali *busillis*. Inoltre, la compliance porterebbe all'applicazione del sistema dei controlli e a degli adeguamenti procedurali. In relazione al sempre più delicato settore delle opere pubbliche, infine, la compliance andrebbe ad operare per garantire la tracciabilità e alla realizzazione corretta di tali opere. Insomma, nel settore pubblico il tema della conformità risulta almeno tanto importante come nel settore privato. Dal 2011, a seguito della crisi economica, le esigenze di *spending review*, di consolidamento fiscale e il conseguente contenimento della spesa ha fatto accrescere l'attenzione su questi temi, favorendo un dibattito volto a sensibilizzare maggiormente l'opinione pubblica e i *decision makers* su tali aspetti. Nel disegno costituzionale italiano la funzione di compliance è legata in maniera significativo al principio di responsabilità amministrativa statuito nell'articolo 28. Tale articolo recita: *"i funzionari e i dipendenti dello Stato e degli enti pubblici sono direttamente responsabili degli atti compiuti in violazione di diritti. In tali casi la responsabilità civile si estende allo Stato e agli enti pubblici [...]"*⁹². Di particolare rilievo risulta essere la responsabilità amministrativo-contabile. In questo caso la condotta illegittima posta in essere può causare un danno patrimoniale, che può trasformarsi in una lesione di un diritto costituzionalmente garantito. La maggior parte dei modelli di compliance si possono trovare in riferimento alle attività dei gruppi bancari. Il complesso sistema di controlli

⁹⁰ Modalità di esercizio del potere basato su modelli e strumenti che consentono alle amministrazioni di essere aperte e trasparenti. *Open Government Partnership (GP)*

⁹¹ AICOM. *La Compliance nella pubblica amministrazione*. Bancaria Editrice, 2013

⁹² Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana

interni che disciplinano questo settore rappresenta un tipico esempio di insiemi di regole, di funzioni, di strutture, di risorse, di processi e procedure volte ad assicurare la sana e prudente gestione dell'impresa⁹³. Tra i vari obiettivi vi sono l'adeguato controllo dei rischi, l'efficienza e l'efficacia dei processi aziendali, l'attendibilità e l'integrità delle informazioni contabili e gestionali, la salvaguardia del patrimonio e, in particolar modo, la conformità (e quindi la compliance) alle norme esterne, alle direttive e alle procedure. La mancata conformità a tali norme, direttive e procedure possono produrre il rischio di non conformità, di cui si è parlato nel capitolo 1 di questo elaborato. Il rischio di non conformità rappresenta il rischio di incorrere in sanzioni di tipo giudiziario o amministrativo, in perdite finanziarie importanti o in danni reputazionali a seguito di violazione di leggi o regolamenti, ma anche a seguito di mancato rispetto di norme di autoregolamentazione come statuti e codici. Il rischio di non conformità si sostanzia in due elementi principali:

- Componente regolamentare: conseguenza del mancato rispetto di una norma
- Componente reputazionale: conseguenza derivante da una impressione negativa nei confronti dell'azienda o della pubblica amministrazione, a seguito di comportamenti contrarie o incoerenti rispetto le norme

Le pubbliche amministrazioni sono dunque tenute a costituire un apposito ufficio per il controllo della conformità. Tramite questa modalità vengono analizzate e monitorate le novità sopraggiunte in ambito normativo e regolamentare. Lo stato di conformità viene valutato tramite strumenti di *framework* e di reporting, composto da una annuale pianificazione, una rendicontazione periodica e un reporting con cadenza trimestrale in tema di conformità. Dal punto di vista operativo le funzioni di compliance devono valutare le principali fonti di rischio di non conformità individuando quali norme, quali regolamenti e quali principi debbano essere tradotti in procedure guida per lo svolgimento dell'attività della pubblica amministrazione o dell'azienda⁹⁴. Questo è un primo tassello da mettere in atto. Successivamente dovrà essere monitorata attentamente la nuova produzione normativa da tenere in considerazione. In base a tali cambiamenti è da monitorare anche la situazione aziendale corrente, definendo le politiche e le procedure

⁹³ *Metodologie e strumenti per la compliance in banca. L'esperienza del gruppo MPS*. Siena, 11 Novembre 2014

⁹⁴ ASSITECA

che dovranno essere messe in atto al fine di contrastare i rischi eventualmente individuati. Inoltre, risulta necessario favorire lo sviluppo di competenze e professionalità volte a garantire l'applicazione delle regole, anche tramite processi di formazione continua. Gli step operativi successivi possono essere riassunti nelle seguenti fasi:

- Elaborazione di un piano periodico per verificare la compliance;
- Redigere un reporting periodico relativo all'attività di compliance e tenere aggiornati gli organi supervisor dei risultati ottenuti o di eventi di non conformità con carattere di rilevanza;
- Predisporre interventi correttivi tramite nuovi processi di formazione

Al fine di evitare illeciti penali o amministrativi le aziende della pubblica amministrazione devono adottare un modello di organizzazione aziendale preciso. Il D.Lgs. 231/2001 risulta essere un decreto cardine in tal senso, poiché pone una disciplina dell'illecito amministrativo. Questo decreto pone in essere tale disciplina a seguito delle nuove convenzioni internazionali stipulate e, in questo modo, presenta per le aziende private e non varie conseguenze da tenere in considerazione. In base a tale decreto, il modello organizzativo dovrà contenere:

- Analisi dell'attività aziendale e individuazione delle attività a rischio
- Procedura di esecuzione di tali attività, al fine di rendere difficile la realizzazione degli illeciti
- Redigere un protocollo preventivo di informazione delle operazioni in corso
- Ottimizzazione delle procedure di organizzazione, amministrazione e controllo
- Adozione di un codice etico
- Nomina di un organismo di vigilanza con l'obbligo di conservare la documentazione dei controlli effettuati
- Adozione di un sistema disciplinare tramite strumenti di interruzione di rapporto di lavoro, lettere di biasimo, ecc.

In tal senso la funzione di compliance risponde a una doppia esigenza. La prima è rappresentata dalla necessità di evitare di incorrere in illeciti, o quantomeno attenuare tale eventualità. La seconda esigenza è quella di dare valore all'immagine dell'azienda, alle *best practices* e alla responsabilità sociale d'impresa. Dunque, monitorando il livello di conformità e le conseguenze correlate (economiche, penali e reputazionali) si può attenuare il rischio di non conformità. Il modello di compliance maggiormente utilizzato

è il cosiddetto modello della “compliance integrata”. I principali attori di questo modello sono, da un lato:

- CONSOB
- Garante della Privacy
- ISVAP
- Banca d'Italia
- Garante della concorrenza
- Authority
- Garante delle telecomunicazioni

Dall'altro lato:

- Responsabile qualità
- Risk manager
- Dirigente preposto
- Amministratore delegato
- Collegio sindacale
- Consiglio di amministrazione
- Internal audit
- Compliance officer

In particolare, è da sottolineare che la funzione di internal auditing, di risk management e di compliance collaborano tra di loro, condividendo informazioni al fine di facilitare i compiti⁹⁵. I risultati degli audit e le raccomandazioni assegnate sono un elemento fondamentale nel processo di verifica della situazione di conformità, allo stesso modo i monitoraggi promossi dalla compliance possono far concentrare gli audit su determinate aree.

3.3.1 Processo di revisione e valutazione prudenziale (SREP)

Il processo di revisione e valutazione prudenziale si realizza tramite le attività svolte dalle autorità di vigilanza. Queste attività consistono in un regolare esercizio di valutazione e misurazione dei rischi⁹⁶. Questo processo avviene maggiormente all'interno del settore bancario. Il momento fondamentale di tale attività di vigilanza è denominato “processo

⁹⁵ Regolamento ISVAP n.20/2008

⁹⁶ www.bankingsupervision.europea.eu European Central Bank

di revisione e valutazione prudenziale”, talvolta sintetizzato nell’acronimo anglosassone SREP⁹⁷. Tale attività consiste nella sintesi dei risultati emersi in sede di analisi annuale e nell’indicazione delle azioni da intraprendere. In particolare, il processo di revisione e valutazione prudenziale si realizza nell’analisi della situazione dell’intermediario in base ai requisiti patrimoniali e alla gestione dei rischi. Tramite questo processo, inoltre, si definiscono gli obiettivi fondamentali al fine di contrastare le varie problematiche eventualmente emerse. Le autorità preposte alla vigilanza, per dare effettiva attuazione al processo, devono assicurare pari condizioni e uguali parametri a tutti i soggetti interessati alla vigilanza. Lo SREP, in ottemperanza a ciò, fornisce uno strumentario predefinito al fine di esaminare il profilo di rischio dei soggetti da diversi punti di vista. Vengono, difatti, presi in considerazione:

- Lo stato di salute e le condizioni attuali
- Il modello imprenditoriale
- I modelli di governance e la gestione dei rischi
- Il capitale e la capacità di affrontare eventuali perdite
- La liquidità disponibile

I responsabili della vigilanza devono quindi valutare la sostenibilità dell’assetto strutturale, esaminando l’intera gamma di attività. Inoltre, i responsabili analizzano la struttura organizzativa tenendo sotto osservazione gli organi di amministrazione, verificando se i rischi siano gestiti in modo adeguato. Infine, vi è il compito di appurare l’esistenza di una rete di sicurezza adeguata per assorbire eventuali perdite e verificare la capacità di sopperire a esigenze di liquidità specifiche. Tali attività di vigilanza vengono poste in essere in modo continuativo e, tendenzialmente, con cadenza annuale. Nel settore bancario, ad esempio, la banca riceve una lettera nella quale vengono specificate le misure che dovranno essere attuate l’anno seguente. La decisione SREP è calibrata in base al profilo della singola banca. A seguito di tale decisione, l’autorità di vigilanza può richiedere di detenere capitale aggiuntive oppure fissare alcuni requisiti di tipo qualitativo. Questi standard possono riferirsi sia alla struttura della governance dell’istituto bancario in questione, sia alla gestione. Le decisioni SREP supportano le attività di vigilanza e contribuiscono al monitoraggio continuato. Questo strumento, tuttavia, non rappresenta una novità. Tale processo, infatti, veniva in passato svolto delle

⁹⁷ Supervisory Review and Evaluation Process

autorità nazionali di vigilanza. L'innovazione avvenuta con lo SREP è costituita esclusivamente dall'ambito di applicazione di tale strumento e della tempistica standardizzati per tutti i soggetti destinatari interessati. Lo SREP, storicamente, nasce per la prima volta nel 2004, con il già citato accordo di Basilea II, definito dal Comitato di Basilea in tema di vigilanza bancaria. Tali regolamenti sono stati successivamente aggiornati nel 2006. Secondo tali aggiornamenti, un ruolo importante da questo punto di vista viene svolto dalla Banca Centrale Europea (BCE) che ha il compito di trasmettere le prime decisioni SREP. A dicembre 2016 la Banca Centrale Europea (BCE) ha pubblicato il risultato del suo secondo processo di revisione e valutazione prudenziale nel 2016. Il risultato ha rivelato una domanda di capitale sostanzialmente stabile per il 2017 per le banche direttamente controllate, che rimane paragonabile al 2016 (in media del 10% circa di capitale primario di classe 1). Oltre ai requisiti patrimoniali, la BCE ha imposto tassi di copertura della liquidità più elevati (LCR) superiori al minimo regolamentare e, in alcuni casi, anche a importi minimi specifici di attività liquide. La BCE ha anche imposto misure qualitative per affrontare la governance debole. Secondo le varie analisi, le principali fonti di rischio del settore bancario hanno come fattori trainanti il tasso di interesse molto basso, l'alto livello di crediti deteriorati, le reazioni alle nuove regolamentazione, i casi di cattiva condotta da parte delle banche, il crimine informatico, le interruzioni IT e la concorrenza non bancaria. L'analisi ha evidenziato la necessità che la BCE operi una razionalizzazione delle sue priorità di vigilanza al fine di fronteggiare più efficacemente i rischi identificati. Le tre aree prioritarie individuate a tale scopo sono il modello di business, il rischio di proattività e il rischio di credito. Secondo quanto stabilito in Gazzetta Ufficiale⁹⁸, il processo di controllo prudenziale finora delineato si deve articolare in due fasi integrate. La prima fase è rappresentata dal processo interno di determinazione dell'adeguatezza patrimoniale⁹⁹ e fa capo alle banche, le quali effettuano un'autonoma valutazione della propria adeguatezza patrimoniale, attuale e prospettica, in relazione ai rischi assunti e alle strategie aziendali. La seconda consiste nel processo di revisione e valutazione prudenziale (l'oggetto di questo paragrafo), che spetta alla competenza dell'autorità di vigilanza, che, attraverso il riesame dell'adeguatezza patrimoniale, formula un giudizio complessivo sulla banca e prevede

⁹⁸ *Disposizioni di Vigilanza per le Banche*, Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana

⁹⁹ Internal Capital Adequacy Assessment Process (ICAAP)

L'attivazione di eventuali misure correttive. La revisione dell'ICAAP si basa sul confronto tra la vigilanza e le banche. Ciò consente alla Banca d'Italia di acquisire una conoscenza più approfondita del processo ICAAP e delle ipotesi metodologiche sottostanti¹⁰⁰. Lo SREP, invece, come anticipato, è il processo con cui la Banca d'Italia riesamina e valuta l'ICAAP. Oltre a ciò, tale istituzione si occupa di analizzare i profili di rischio della banca singolarmente e complessivamente, anche tramite i cosiddetti *stress test*. La Banca d'Italia, nell'ambito dello SREP, si occupa anche di valutare il sistema di governance aziendale e la funzionalità dei vari organi. Lo svolgimento di queste attività viene posto in essere attraverso l'utilizzo di sistemi che definiscono criteri generali e metodologie per l'analisi e la valutazione delle banche tramite il Sistema di Analisi Aziendale. Tale sistema consente alla Banca d'Italia di individuare e analizzare i rischi rilevanti assunti dalle banche e di valutarne i sistemi di gestione e controllo, anche ai fini del riesame della determinazione del capitale interno effettuata dalle stesse. Nel caso in cui dall'analisi complessiva emergano profili anomali, prosegue il testo della disposizione sulla vigilanza pubblicata in gazzetta, la Banca d'Italia richiede l'adozione di misure idonee e correttive di natura organizzativa e patrimoniale. Gli interventi dipendono dalla gravità delle carenze, dall'esigenza di tempestività, dal grado di consapevolezza, capacità e affidabilità degli organi aziendali, dalla disponibilità di risorse umane, tecniche e patrimoniali. Il processo di controllo prudenziale, sostanziatosi nelle due fasi pocanzi descritte, si conforma al principio di proporzionalità previsto in Costituzione e particolarmente utilizzato nel diritto amministrativo¹⁰¹. In base a tale principio, la disposizione stabilisce¹⁰²:

- I sistemi di governo societario, i processi di gestione dei rischi, i meccanismi di controllo interno e di determinazione del capitale ritenuto adeguato alla copertura dei rischi devono essere commisurati alle caratteristiche, alle dimensioni e alla complessità dell'attività svolta dalla banca;
- La frequenza e l'intensità dello SREP tengono conto della rilevanza sistemica, delle caratteristiche e del grado di problematicità delle banche.

La sezione III della disposizione di vigilanza per le banche disciplina nello specifico il

¹⁰⁰ Banca d'Italia

¹⁰¹ Clarich, M. *Manuale di diritto amministrativo*. Bologna: Il Mulino, 2017

¹⁰² *ibidem*

processo di revisione e valutazione prudenziale stabilendo disposizioni di carattere generale e disciplinando la struttura in varie fasi. Secondo tale disposizione lo SREP deve essere condotto annualmente allo scopo di accertare che le banche e i gruppi bancari si dotino di presidi di natura patrimoniale. In tale ambito viene anche valutato il contributo delle banche e dei gruppi bancari al rischio sistemico, secondo le modalità di identificazione e di misurazione previste dall'art.23 del Regolamento Europeo n.1093/2010¹⁰³. Tale Regolamento istituisce l'Autorità europea di vigilanza. Le modalità di identificazione e di misurazione previste vengono commentate nel seguente modo: *“Occorre che l'Autorità operi per migliorare il funzionamento del mercato interno, in particolare assicurando un livello di regolamentazione e di vigilanza elevato, efficace e uniforme [...]”* e prosegue sottolineando che: *“l'Autorità dovrebbe tutelare i valori di pubblico interesse quali la stabilità del sistema finanziario, la trasparenza dei mercati e dei prodotti finanziari e la tutela dei depositanti e degli investitori [...]”*, infine si sostiene anche: *“Tra i suoi compiti (dell'Autorità di Vigilanza, NdA) dovrebbe esservi anche quello di promuovere la convergenza in materia di vigilanza e fornire consulenza alle istituzioni dell'Unione nei settori della regolamentazione e della vigilanza dell'attività bancaria, dei pagamenti e della moneta elettronica e nelle materie ad esso connesse della governance, della revisione contabile e dell'informativa finanziaria”*. In sostanza, dunque, la disposizione di vigilanza per le banche pubblicata in Gazzetta Ufficiale tenta di dare seguito al regolamento europeo che stabilisce quanto citato pocanzi. Lo SREP, in questo modo, si sostanzia come utile e fondamentale strumento e modello per favorire la compliance, affiancando l'altro strumento dell'ICAAP.

3.3.2 Rischio fiscale e gestione del Compliance Risk

La recente approvazione del disegno di legge relativo alla cosiddetta “delega fiscale”, all'interno del quale sono previste misure di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale, ha introdotto i nuovi concetti di rischio fiscale e il tema della gestione del compliance risk¹⁰⁴. In merito a ciò, partendo dalla normativa prevista dal D.Lgs. n.231/2001 inerente la responsabilità fiscale dell'impresa, il legislatore intende introdurre “sistemi strutturati

¹⁰³ www.eurlex.europa.eu

¹⁰⁴ Economia e Diritto.it

digestione e controllo del rischio fiscale”. Nel decreto si può notare che le imprese grandi, dovranno dotarsi di un sistema di controllo interno volto a ridurre il rischio di inadempimenti fiscali più o meno fraudolenti. A fronte di tale obbligo organizzativo da parte delle imprese, verranno assicurati incentivi come la riduzione di eventuali sanzioni, accertamenti più leggeri e minori inadempimenti. Le imprese più piccole, invece, potranno utilizzare lo strumento del tutoraggio fiscale. La legislazione nazionale opera in base alla cosiddetta “cooperazione rafforzata” con i “contribuenti di maggiori dimensioni”, che prevedono a tendere l’implementazione di modelli basati su un rapporto di trasparenza fra contribuenti ed autorità fiscali, a cui associare i premi. Le iniziative che costituiscono il primo e decisivo passo per l’introduzione in Italia di un modello di cooperazione rafforzata sono elencabili in:

- Lancio del progetto denominato “regime di adempimento collaborativo” da parte dell’Agenzia delle Entrate, destinato ai grandi contribuenti;
- Inserimento formale del regime di cooperazione rafforzata nella cosiddetta delega fiscale.

La legislazione, tramite i decreti attuativi della “delega fiscale”, ha previsto che i contribuenti più grandi che intendano partecipare al regime di cooperazione rafforzata, debbano adoperare un sistema aziendale strutturato di gestione e di controllo del rischio fiscale, e cioè dell’implementazione di un *tax control framework*. Un adeguato *tax control framework*, costituisce un requisito di adesione a programmi di cooperazione rafforzata ed ha lo scopo di individuare e gestire i propri rischi fiscali, in un contesto in cui tale rischio è valutato in crescita, dato l’aumento delle complessità proprie della materia e date le potenziali ricadute in termini di reputazione in capo alle imprese e ai gruppi di imprese. La gestione del rischio fiscale essere, dunque, un elemento fondamentale dell’operatività aziendale, non solo a livello di rispetto della conformità ma anche in ambito strategico e finanziario. La diffusione di questi strumenti rappresentano un vantaggio notevole per le imprese, che possono gestire tale rischio tramite una struttura di cooperazione collaborativa tra i vari attori in gioco. Numerosi paesi europei hanno ormai adottato questo schema e l’Italia ha introdotto queste innovazioni nel 2013 e nel 2014. I vantaggi per il contribuente, che nascono da tale regime sono riassumibili in:

- Dialogo con l’Agenzia delle Entrate
- Difesa in caso di criticità di natura penale e tributaria

- Riduzione di sanzioni amministrative

Per attuare un sistema di questo tipo, sono indispensabili:

- Competenze gestionali e analitiche del rischio aziendale
- Competenze fiscali sui tributi
- Competenze sui processi operativi dell'azienda

La legislazione italiana, come sostenuto in precedenza, è intervenuta tramite la legge n. 23/2014 introducendo il regime facoltativo di adempimento. Questo nuovo regime si fonda sulla trasparenza fra contribuenti ed amministrazione finanziaria, da mettere in pratica tramite la condivisione di aree fiscali di particolare importanza identificabili attraverso un sistema di rilevazione, misurazione, monitoraggio e gestione del rischio fiscale. Per le imprese, l'adesione al regime di adempimento collaborativo provocherebbe l'ammissione a vari istituti premiali. Nell'ambito del disegno della legge delega per la revisione del sistema fiscale, la norma che si occupa della gestione del rischio fiscale è destinata ad assumere un notevole rilievo ed a produrre un forte impatto sulle imprese¹⁰⁵. Il compliance risk si va ad inserire poiché tale rischio, come anticipato, espone a sanzioni di tipo legale, oppure a confische finanziarie o perdite materiali da affrontare quando non si riesce ad agire in conformità con le leggi e le normative del settore, le politiche interne o le *best practices* stabilite¹⁰⁶. Il compliance risk è strettamente interconnesso con il rischio operativo, legale o reputazionale. Il controllo interno legato al compliance risk, e volto a prevenirlo, è un processo che può essere svolto dal consiglio di amministrazione, dai dirigenti e dagli altri lavoratori della struttura aziendale e mira a fornire una ragionevole garanzia sul raggiungimento degli obiettivi aziendali. Tra gli obiettivi aziendali riferiti all'efficacia e all'efficienza delle operazioni e all'affidabilità delle informazioni di bilancio vi sono le categorie generali di conformità, intesa come conformità alle leggi e regolamenti. Il sistema di controllo interno è costituito da cinque componenti interconnesse:

- Ambiente di controllo
- Valutazione del rischio
- Attività di controllo

¹⁰⁵ Legge n.23/2014

¹⁰⁶ Cantino, V. *Corporate Governance, misurazione della performance e compliance del sistema di controllo interno*. Milano: Giuffrè, 2007

- Informazione e comunicazione
- Monitoraggio

Ciascuna di queste componenti deve esistere e operare in modo integrato nei diversi livelli dell'organizzazione, perché gli obiettivi, inclusa la compliance, possano essere raggiunti. La gestione del rischio di impresa è un altro tassello importante della gestione del rischio fiscale e del rischio di non conformità. Tale processo è istituito dal Consiglio di Amministrazione, dalla Direzione e da altri operatori della struttura aziendale utilizzata per la formulazione di strategie in tutta l'organizzazione, progettato per identificare potenziali eventi che possono influenzare l'azienda nella gestione del rischio entro i limiti di rischio accettabile e fornire garanzie ragionevoli riguardo al raggiungimento degli obiettivi aziendali. Tra i vari obiettivi vi è l'uso efficace ed efficiente delle risorse e la conformità a leggi e regolamenti. Il programma di compliance si sostanzia di otto componenti¹⁰⁷:

- *Ambiente interno:*

L'ambiente interno di controllo costituisce l'identità essenziale di un'organizzazione e determina i modi in cui il rischio è considerato affrontabile. Rappresenta, inoltre, la base delle altre componenti di risk management. Tale ambiente è influenzato da fattori quali la filosofia della gestione del rischio; il livello di rischio accettabile; la supervisione del Consiglio, l'integrità, i valori etici, le competenze, le modalità della delega di poteri e responsabilità, il personale di formazione. La gestione della conformità ai rischi richiede la definizione, inoltre, di codici di condotta e principi etici; gestione delle politiche; procedure di gestione; piani bonus, che devono includere obiettivi di conformità; sistema di sanzioni e pene.

- *Definizione dell'obiettivo:*

La definizione degli obiettivi è un prerequisito per l'identificazione dell'evento, la valutazione del rischio e la risposta efficace ai rischi. Gli obiettivi strategici sono la base per definire gli obiettivi operativi, la rendicontazione e la conformità. Per la scelta degli obiettivi, è necessario assicurarsi di allinearsi a un rischio accettabile, fissato dalla società, che è determinato dai livelli di tolleranza del rischio. L'obiettivo principale di un programma di conformità è garantire la compliance delle operazioni aziendali definendo strumenti e metodologie per l'identificazione e la valutazione del

¹⁰⁷ De Nicola, A. *Il diritto dei controlli societari*. Torino: Giappichelli, 2018

compliance risk a supporto dei processi decisionali interni.

- *Identificazione degli eventi:*

La direzione deve identificare gli eventi che possono influire sulla società. Se compromettono il raggiungimento degli obiettivi rappresentano rischi che richiedono la valutazione e la determinazione delle misure di risposta. Se possono avere un impatto positivo, rappresentano opportunità per perseguire strategie di ridefinizione. Gli eventi sono influenzati da fattori interni ed esterni e la loro identificazione comporta l'applicazione di tecniche strutturate. Vi sono tre categorie di eventi per i rischi di conformità:

1. Violazione di regolamenti esterni
2. Violazione delle regole interne
3. Non conformità

- *Valutazione del rischio:*

La valutazione del rischio misura l'impatto di un potenziale evento sul raggiungimento degli obiettivi in termini di probabilità e impatto, attraverso tecniche qualitative e/o quantitative. I rischi possono essere valutati in termini di rischio intrinseco, cioè indipendente dal sistema di controllo esistente o in termini di rischio residuo, che considera gli effetti sulla probabilità e/o l'impatto delle risposte al rischio attivate. In una valutazione del rischio di conformità bisogna prendere in considerazione molti fattori che possono influenzare l'impatto e la probabilità, come l'impatto sul bilancio, le relazioni con i clienti, il valore percepito dai portatori di interessi, l'impatto sull'interruzione del business, la riduzione della produttività, gli oneri amministrativi e le sanzioni.

- *Risposta al rischio:*

Sulla base della valutazione del rischio, la direzione deve selezionare le risposte più appropriate al rischio, come evitare il rischio, ridurlo, dividerlo, accettarlo. La scelta dipende da diversi fattori: analisi costi/benefici; effetti desiderati sull'impatto; capacità di ridurre il rischio entro i limiti della tolleranza. La strategia di mitigazione del rischio dovrebbe consentire di portare il livello complessivo del rischio residuo entro i limiti di accettabilità stabiliti dal vertice aziendale. Nel determinare la migliore strategia per rispondere al rischio di conformità è necessario eseguire un'analisi costi/benefici che tenga conto dei costi occulti di non conformità.

- *Attività di controllo:*

Le attività di controllo riguardano l'applicazione di politiche e procedure volte ad assicurare alla direzione l'implementazione delle direttive per affrontare i rischi che possono influenzare il raggiungimento degli obiettivi. Le attività di controllo sono implementate a tutti i livelli dell'organizzazione e possono consistere in approvazioni, autorizzazioni, verifiche, riconciliazioni, revisione delle prestazioni operative, protezione delle risorse aziendali, separazione delle funzioni. Il trattamento prevalente consiste nel mitigare il rischio attraverso controlli appropriati, formazione del personale, formalizzazione delle procedure, erogazione di fondi specifici per i rischi di natura legale.

- *Informazioni e comunicazioni:*

La società dovrebbe identificare, raccogliere e diffondere informazioni pertinenti per consentire a tutti di adempiere alle proprie responsabilità. Devono essere implementati sistemi informativi che gestiscano sia le informazioni interne sia quelle esterne per la gestione dei rischi e il processo decisionale. È necessaria la presenza di comunicazioni efficaci per fluire attraverso l'intera organizzazione: comunicazioni di tipo top-down, come gli obiettivi di comunicazione; bottom-up, come le relazioni significative; trasversali, ovvero processi di gestione. È necessaria la presenza di un sistema informativo interno che permetta di intercettare tempestivamente i comportamenti non conformi e segnalarli alle parti che hanno il potere di correggere tali comportamenti.

- *Monitoraggio:*

L'ultima componente è quella del monitoraggio, che ha la funzione di valutare la presenza e il funzionamento delle componenti del sistema di controllo e gestione dei rischi. Tale monitoraggio viene effettuato attraverso la supervisione continua, dalla direzione operativa, o attraverso test e valutazioni specifici. La portata e la frequenza dipendono dalla valutazione del rischio e dall'efficacia della supervisione continua. Il monitoraggio deve essere affrontato con competenze precise: innanzitutto è prevista la figura del responsabile della conformità, che ha il ruolo di supervisionare proattivamente il rischio di conformità, tramite l'identificazione, la valutazione, il monitoraggio e la comunicazione della conformità. L'internal auditing deve includere il rischio di conformità nei piani e sottoporre a una revisione indipendente la

conformità. Giunti a questo punto risulta importante approfondire il tema del rischio fiscale. Il rischio fiscale in Italia può far scaturire numerose complicazioni, quali le sanzioni penali. Inoltre, è assai usuale incorrere in criticità di tale tipo a causa di un sistema molto complicato e confuso, e un apparato sanzionatorio molto pesante. Nel sistema attuale, un'attività aziendale cui sia stata fatta conseguire un effetto fiscale diverso da quello ritenuto corretto da parte degli organi dell'amministrazione finanziaria può comportare conseguenze di tipo amministrativo (sanzioni, maggiori imposte) e interessi, con notevoli conseguenze negative sul risultato d'esercizio. Oltre a ciò, può esserci anche un problema, già citato in precedenza, di cattiva pubblicità con annesso danno reputazionale. La gestione del rischio fiscale in questo senso è divenuto un elemento fondamentale. Anche le autorità politiche sembrano essersi accorte di tale importanza¹⁰⁸, dunque vale la pena passare in rassegna la produzione legislativa riguardante tale ambito. In primo luogo abbiamo il D.Lgs. n.231/2001 che sancisce la già citata responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e degli enti privi di personalità giuridica. In secondo luogo osserviamo il Sarbanes-Oxley Act del 2002, che pone in essere il ripristino della fiducia degli investitori e la protezione degli azionisti contro eventuali frodi. Il D.Lgs. n.231/2001, come affrontato nei precedenti paragrafi, disciplina la responsabilità amministrativa delle persone giuridiche. L'introduzione di tale responsabilità prevede una sostanziale delimitazione del sistema penale e del sistema amministrativo. È prevista, infatti, l'applicazione di una sanzione amministrativa in presenza di determinati requisiti. Tra i vari reati previsti vi sono: *a)* reati ambientali; *b)* reati per l'impiego di cittadini irregolari; *c)* reati contro la pubblica amministrazione relativamente alla gestione dei finanziamenti pubblici; *d)* malversazione a danno dello Stato, truffa in danno alla pubblica amministrazione e frode informatica.

3.4 Le politiche di contrasto alla corruzione

La corruzione è un fenomeno molto complesso, ed è una delle cause maggiori di sottosviluppo e dell'inefficienza. L'esperienza storica italiana dimostra come tale fenomeno abbia agito da argine allo sviluppo economico e abbia minato l'efficacia e

¹⁰⁸ Data la produzione legislativa

l'efficienza della pubblica amministrazione¹⁰⁹. Diversi studi mostrano come la corruzione sia stato un freno della competitività del sistema produttivo e che i governi maggiormente colpiti da tale problema siano quelli che investono in misura minore e che spendono meno in istruzione e sanità, settori vitali di un'economia e di una società¹¹⁰. Tutto ciò pone una questione importante all'attenzione dei decisori pubblici e dell'intera comunità. Il contrasto della corruzione non può essere immaginata come una lotta di breve periodo, ma deve essere accompagnata da una visione di lungo periodo, rivolta al futuro. L'esperienza italiana, da questo punto di vista, non ha eccelso. Secondo *Transparency International*¹¹¹ il nostro paese presenta uno dei livelli più alti di corruzione percepita¹¹². Le politiche di contrasto della corruzione si sostanziano in due strumenti, che rivestono la medesima importanza: la repressione, volta a definire e applicare le sanzioni di tipo penale e la prevenzione, finalizzata a rimuovere nel profondo le condotte corruttive, anche tramite attività di sensibilizzazione e costruzione di consenso attorno a determinate pratiche. L'attività istituzionale italiana volta a contrastare la corruzione ha avuto un impulso notevole negli anni '90, a seguito delle varie vicende di corruzione che hanno colpito il paese, in particolar modo la classe dirigente dell'epoca. Il grande risalto mediatico che vari processi relativi a casi di corruzione in politica ha provocato una crescita di interesse per tali problemi agli occhi dell'opinione pubblica. Nel corso della XIII legislatura, infatti, la prevenzione della corruzione è stata oggetto di due rapporti di commissioni di studio, dei lavori di una commissione parlamentare *ad hoc* alla Camera dei Deputati. Una delle aree di intervento individuate è quella dei rapporti tra politica e pubblica amministrazione. In primo luogo, in merito a tali rapporti, al fine di prevenire la corruzione occorre preoccuparsi del rapporto dell'impiego pubblico. Secondo il noto politologo Gaetano Mosca¹¹³: *“l'impiegato pubblico ha doveri ignoti al lavoratore privato, ma deve avere anche diritti e garanzie speciali, e nulla più lo demoralizza che il vedere la sua carriera abbandonata all'arbitrio e al favoritismo dei politicanti”*. In secondo luogo, risultano essere di notevole importanza i controlli e le attività

¹⁰⁹ Mattarella, B.G. *Le regole dell'onestà. Etica, politica, amministrazione*. Bologna: Il Mulino, 2007

¹¹⁰ *ibidem*

¹¹¹ Organizzazione Internazionale Non Governativa che si occupa di corruzione, fondata a Berlino nel 1993 da Peter Eigen

¹¹² Si tratta di una misura di tipo qualitativo

¹¹³ Tratta questi argomenti nell'opera *“Il pericolo dello stato moderno”*, in modo prevalente

amministrative. Una delle aree in cui la corruzione è maggiormente diffusa è l'attività contrattuale¹¹⁴, e molte pubbliche amministrazioni hanno una tendenza a sfuggire alle gare¹¹⁵. Una delle novità nell'assetto istituzionale italiano in materia di lotta alla corruzione è rappresentata dall'istituzione dell'Autorità Nazionale Anticorruzione. L'ANAC è un'autorità di tipo amministrativo indipendente istituita nel 2012, che ha sostituito la Commissione indipendente per valutazione, trasparenza e integrità delle amministrazioni pubbliche, CIVIT. L'ANAC integra le funzioni e il personale dell'Autorità per la Vigilanza sui contratti pubblici di opere, servizi e forniture. La funzione principale dell'ANAC è rappresentata dalla prevenzione della corruzione all'interno della pubblica amministrazione italiana, nelle sue varie diramazioni. Ciò viene fatto anche attraverso l'attuazione di una maggiore trasparenza in tutti gli aspetti gestionali, nonché attraverso le attività di supervisione all'interno degli appalti pubblici, in qualsiasi settore della pubblica amministrazione che potenzialmente potrebbe sviluppare fenomeni di corruzione, evitando al contempo di aggravare le procedure con effetti negativi sui cittadini e le imprese, orientando i comportamenti e le attività dei dipendenti pubblici, con interventi di carattere consultivo e normativo. L'Autorità è composta da cinque membri, tra cui uno dei quali è presidente. Volgendo lo sguardo al settore privato italiano, è possibile, sfortunatamente, registrare un alto rischio di corruzione per le imprese che operano in Italia. Gli appalti pubblici, in particolare, presentano un alto rischio di corruzione, in quanto comporta ingenti risorse e espone le imprese alla criminalità organizzata. L'integrità dei funzionari pubblici è minata dai loro rapporti con la criminalità organizzata e le imprese. L'estorsione, la corruzione attiva e passiva, la corruzione di un funzionario pubblico straniero, la frode e il riciclaggio di denaro sono criminalizzati ai sensi del codice penale della Repubblica italiana. Le leggi anti-corruzione sono generalmente attuate in modo efficace, ma i funzionari a volte si impegnano in pratiche corrotte con impunità. Tuttavia, nonostante una forte autonomia della magistratura e una interferenza governativa limitata, la metà delle aziende e dei cittadini dichiara, secondo le rilevazioni citate in precedenza, di percepire l'indipendenza dei tribunali e dei giudici come piuttosto limitata o molto limitata e un quarto dei cittadini

¹¹⁴ Mattarella, B.G. *Le regole dell'onestà. Etica, politica, amministrazione*. Bologna: Il Mulino, 2007

¹¹⁵ *ibidem*

ritiene che l'abuso di potere e la corruzione siano diffusi tra i tribunali. Il settore degli appalti pubblici, come detto, presenta un alto rischio di corruzione. La maggior parte dei casi di corruzione negli ultimi anni ha coinvolto gli appalti pubblici¹¹⁶. Le aziende percepiscono il favoritismo nelle decisioni dei funzionari governativi molto diffuse. Il codice penale della Repubblica italiana criminalizza l'estorsione, la corruzione attiva e passiva, la corruzione di un funzionario pubblico straniero, la frode e il riciclaggio di denaro. Le pene per le persone che corrompono i funzionari pubblici comprendono la reclusione fino a dieci anni, la confisca di beni e altre sanzioni incluso il divieto di negoziare con enti pubblici¹¹⁷. Il quadro anticorruzione, come detto in precedenza, è stato rafforzato nel 2015, aumentando la portata e la pena dei reati di corruzione, criminalizzando il commercio di influenza nei settori pubblico e privato e modificando lo statuto dei limiti. Inoltre conferisce maggiori poteri all'ANAC, aumentando le protezioni degli informatori, aumentando la trasparenza negli appalti pubblici e vietando ai funzionari giudicati colpevoli di corruzione di detenere determinati incarichi amministrativi. Inoltre, sono in discussione ulteriori provvedimenti, ancora in corso di delineamento nel momento in cui si scrive, volti ad introdurre la figura del *whistleblower*¹¹⁸ nel cosiddetto "decreto spazzacorrotti"¹¹⁹. A livello internazionale, l'Italia risulta essere firmataria della Convenzione sull'anticorruzione dell'OCSE, della Convenzione delle Nazioni Unite contro la corruzione (UNCAC) e delle Convenzioni del Consiglio d'Europa in materia di diritto civile e penale contro la corruzione. La nozione di corruzione nel diritto penale è una cosa molto precisa, invece, nel diritto amministrativo la nozione di corruzione è molto più ampia, ed è riferita a tutte le attività illecite nei confronti della pubblica amministrazioni. Ad esempio, le raccomandazioni finalizzate all'assunzione di un dipendente, non sono necessariamente un reato penale ma sono comunque una forma di malcostume. Oppure, l'abuso delle auto di servizio (cosiddette "auto blu") non ha rilevanza penale ma sono episodi contrari alle norme di buona condotta. Dunque, nel diritto amministrativo la nozione di corruzione si riferisce alla violazione di etica e comportamenti corretti. Tale nozione amministrativistica è più giovane di quella penale, difatti esiste da una ventina d'anni. Prima della già citata

¹¹⁶ ICS 2017

¹¹⁷ Codice Penale della Repubblica Italiana

¹¹⁸ Individuo che identifica e denuncia comportamenti illeciti per conto del governo

¹¹⁹ Decreto voluto dall'attuale Ministro della Giustizia Alfonso Bonafede, in forza al M5s

ANAC, l'Italia prevedeva la presenza dell'Alto Commissario per la Prevenzione della Corruzione. Tale autorità si occupava proprio del rispetto delle regole di comportamento. La nozione amministrativistica comprende quindi anche la prevenzione oltre che la repressione penale. La corruzione pubblica, oggetto dell'analisi, si differenzia per tali aspetti. A volte la corruzione pubblica può essere legata a quella privata, come nel caso del falso in bilancio. La distinzione che si opera nella letteratura economica coincide con la corruzione penale e amministrativa, corruzione nera (penale) e corruzione grigia (comportamenti scorretti, malcostume, ecc.). Sono questi i due termini che vengono utilizzati dalla letteratura economica. Un problema che si pone spesso riguarda la misurazione della corruzione. Tale problema è stato affrontato da vari economisti. In questo senso la già citata *Transparency International* ogni anno si occupa di stilare una classifica dei diversi paesi del mondo in base al loro grado di percezione della corruzione. L'Italia, in genere, condivide posizioni caratterizzate da risultati insoddisfacenti, dato l'alto tasso di percezione della corruzione, condividendo spesso questi scarsi risultati con la Grecia e il Portogallo. *Transparency International* stila tali classifiche svolgendo una serie di interviste e misurando la percezione della corruzione registrata dagli intervistati nei paesi di appartenenza. Anche se la scientificità di tali rilevazioni vengono valutate scarsamente rigorose, rappresentano comunque valutazioni di cui tener conto poiché spesso i governi si pongono l'obiettivo di avanzare in tali graduatorie. Quello della prevenzione della corruzione non è un problema esclusivamente italiano. Anche la Francia ha dovuto adottare una legge simile alla legge Severino del 2012. Il primo paese a dover affrontare tale problematica furono gli Stati Uniti d'America, negli anni '70, a seguito dello scandalo "Watergate" che vide protagonista in negativo il presidente dell'epoca, Richard Nixon. In Italia, come ricordato in precedenza, fino agli anni '90 la corruzione era solo disciplina penalistica. A seguito di Tangentopoli¹²⁰ ci furono sforzi per attuare rimedi contro la corruzione anche diversi dalle norme penali. Furono proposte, a tale scopo, varie proposte di legge. Non fu, però, adottata nessuna concreta, eccezion fatta per il codice di comportamento dei dipendenti pubblici del 1993. Dopo tale codice, in Italia, furono svolti una serie di studi interessanti che sono alla base di molte iniziative successive. Negli anni

¹²⁰ Termine coniato nell'ambito del processo denominato "Mani Pulite". Processo nato nel 1992 a seguito di scandali e truffe, che hanno coinvolto esponenti del mondo politico e finanziario del paese. Tangentopoli ha rappresentato una importante cesura storica per il sistema politico del paese

'90 fu nominato il cosiddetto "Comitato Cassese"¹²¹ che nel 1998 lavorò presso la Camera dei Deputati, retto dal prof. Sabino Cassese. Tale comitato si occupò di redigere un rapporto tramite cui proporre una serie di soluzioni e misure. Tali misure vennero raggruppate in cinque aree di intervento, tra cui le più importanti risultano essere:

- Assetto normativo: semplificazione normativa per contrastare l'arbitrarietà e l'interpretabilità delle norme
- Rapporto fra politica e amministrazione: fronteggiare il problema dello *spoils system*

Negli anni '90 si parlava spesso dell'opportunità di istituire un'autorità per la prevenzione della corruzione, anche a causa delle convenzioni internazionali che dispongono di prevedere un'autorità indipendente in tema di corruzione. Nel nostro ordinamento, nel 2003, fu istituito l'Alto Commissario per la Prevenzione della Corruzione, autorità di natura amministrativa. L'Alto Commissario è stato, tuttavia, soppresso nel 2008 e non si caratterizzò per un'attività di grande utilità. A seguito di tale soppressione le sue funzioni furono trasferite al Dipartimento della Funzione Pubblica. Nel 2009 venne istituita la CIVIT, tramite la Legge Brunetta del 2009 che si proponeva di organizzare i controlli sull'efficienza della pubblica amministrazione. Nell'ambito della Legge Brunetta si decise di istituire la CIVIT, alla quale vengono attribuite competenze di valutazione delle performance e di prevenzione di corruzione. Negli anni successivi arrivò la legge anticorruzione, la cosiddetta Legge Severino. Con la legge 190/2012 la CIVIT viene trasformata in ANAC (Autorità Nazionale Anticorruzione) di cui si è già parlato in precedenza. Prima di affrontare nel dettaglio le politiche di contrasto alla corruzione e in particolare il tema della corruzione nel settore sanitario, vediamo quali sono i principi costituzionali che regolano tale ambito. La prima disposizione costituzionale rilevante a tale scopo è l'articolo 28, che recita: "*i funzionari e i dipendenti dello Stato e degli enti pubblici sono direttamente responsabili [...]*". Tale articolo afferma il "principio di responsabilità". La Costituzione dunque afferma la piena responsabilità del dipendente pubblico e dell'amministrazione. Un'altra norma importante è l'articolo 54, che parla di etica pubblica: "*Tutti i cittadini hanno il dovere di essere fedeli alla Repubblica e osservarne le leggi*", poi, al secondo comma: "*I cittadini cui sono affidate funzioni*

¹²¹ Commissione speciale per l'esame dei progetti di legge in materia di prevenzione e repressione dei fenomeni di corruzione

pubbliche hanno il dovere di adempierle con disciplina e onore[...]". Il secondo comma pone, dunque, un *plus* per i funzionari pubblici, che hanno il dovere di comportarsi con disciplina e onore. Il tema della legalità e della corruzione riguardano e influenzano da vicino anche il settore della sanità pubblica. Le poche risorse a disposizione della sanità pubblica vengono distratte dalle finalità di prestazione e di servizi da espletare a causadi comportamenti opportunistici e corruttivi. Tali danni si inseriscono nel sistema sanitario tramite le gare di appalto e l'abusivismo professionale, fino alle liste per i pagamenti dei fornitori e alle pratiche per l'accreditamento. La legge anticorruzione n.190/2012, conosciuta come "legge Severino", ha tentato di fronteggiare tale problema ponendo in essere una rete di vigilanza articolata per ogni diramazione e livello, dal nazionale al locale, fornendo maggiori potere alla già citata Autorità Nazionale Anticorruzione (ANAC). I casi rinvenuti fino ad ora hanno riguardato episodi di corruzione e truffa a danno di enti pubblici come la corruzione di un medico o la truffa ai danni del Servizio Sanitario Nazionale. Le misure principali contenute nella legge n.190/2012, oltre all'istituzione dell'ANAC, sono elencabili come di seguito¹²²:

- Misure per la trasparenza dell'attività amministrativa
- Misure per la disciplina delle incompatibilità e dell'accumulazione di impieghi e incarichi di dipendenti pubblici
- Misure di tipo organizzativo per i casi di rinvio a giudizio dei dipendenti di un'amministrazione pubblica
- Misure per disciplinare l'obbligo di adeguamento per Regioni ed Enti locali
- Misure per la disciplina della tutela del dipendente pubblico che sceglie di denunciare condotte illecite
- Misure per la disciplina dei magistrati e degli avvocati di stato
- Misure per la disciplina del giudizio di responsabilità amministrativa nei confronti del dipendente pubblico

Accanto alla produzione legislativa messa in atto, l'ISPE (Istituto per la Promozione dell'Etica in Sanità) ha sviluppato delle proposte in merito al contro della corruzione in ambito sanitario, individuando i cosiddetti LEA, ovvero Livelli Essenziali Anticorruzione, e dunque standard che devono essere assicurati per sviluppare condizioni che garantiscano il raggiungimento di tale livello. Secondo le proposte dell'ISPE, il

¹²² Legge n.190/2012

raggiungimento degli standard di integrità possono essere raggiunti tramite vari schemi.

Il primo LEA riguarda¹²³:

- *Obiettivi di integrità*: all'atto di nomina dovrebbero essere esplicitati e condivisi pubblicamente a quali obiettivi di mandato in termini di integrità sia legato il Direttore Generale.
- *Competenze specifiche*: i Direttori Generali dovrebbero avere competenze specifiche in materia di prevenzione della corruzione. Questo elemento deve essere valutato ai fini dell'assegnazione dell'incarico come requisito essenziale.
- *Monitoraggio*: il raggiungimento degli obiettivi dovrebbe essere monitorato in itinere da parte degli assessorati che coordinano, attraverso apposite cabine di regia, l'implementazione degli standard di integrità per avere livelli omogenei di applicazione.
- *Valutazione*: il raggiungimento degli obiettivi dovrebbe essere valutato al termine del mandato anche attraverso un coinvolgimento delle organizzazioni civiche più rappresentative sul territorio.

Gli altri LEA, invece, prevedono:

- *Regolamenti sul sistema di controllo interno*: ricostruzione del sistema di controlli multilivello che combini l'azione dei vari organismi interni verso il contenimento del rischio
- *Costituzione di un "integrity bureau"*: costituito da una pluralità di competenze multidisciplinari per affrontare al meglio la complessità
- *Formalizzazione a livello regionale di un coordinamento di responsabili della prevenzione della corruzione*: la missione di questo organismo ricopre le funzioni di supporto metodologico e condivisione delle metodologie di gestione del rischio; analisi di contesto; aggiornamenti normativi; coordinamento della formazione specialistica
- *Comparabilità*: individuare tra gli scopi della rete l'uniformità e la standardizzazione dell'analisi di processi e rischi allo scopo di rendere comparabili le diverse realtà aziendali

¹²³ www.ispe-sanita.it

- *Analisi del contesto esterno*: promozione da parte degli enti regionali la pubblicazione periodica di analisi di contesto esterno che siano fruibili dagli enti del Servizio Sanitario Regionale
- *Coordinamento e supporto interno per la gestione delle istanze di accesso civico generalizzato*: meccanismi di coordinamento interno per dare coerenza alla metodologia di gestione e agli esiti dei procedimenti di accesso
- *Assunzione di consapevolezza della comunicazione e dell'informazione come valori aziendali*: al fine di favorire l'ascolto attivo verso i cittadini e promuovere un flusso informativo costante, per alimentare una fiducia reciproca basata su trasparenza e deontologia per coltivare nella quotidianità la reputazione dell'azienda
- *Costituzione di una task force di comunicazione per la gestione degli eventi critici*: task force di comunicazione istituzionale che veda la presenza di professionisti della comunicazione dell'informazione e, anche, del responsabile della prevenzione della corruzione nel ruolo di supporto reciproco e in funzione di orientamento nei confronti dei vertici aziendali

3.5 L'iniziativa della Regione Lombardia sul modello di organizzazione e gestione (delibera n.IX/3856 del 25/7/2012)

Per la nostra analisi appare utile approfondire l'iniziativa operata dalla Regione Lombardia tramite la delibera n.IX/3856 del 25/7/2012 riguardo il D.Lgs. 231/2001 circa la responsabilità amministrativa. Il Decreto Legislativo in oggetto, operava, è utile ricordarlo, una disciplina abbastanza esaustiva della responsabilità amministrativa delle società e degli enti, definendo molteplici aspetti. Venivano disciplinati, infatti, i principi generali e i criteri di attribuzione della responsabilità amministrativa (artt.1-8), le sanzioni e la responsabilità amministrativa da reato (artt.9-23) e (artt.24-26). Inoltre, il capo II della disciplina della responsabilità patrimoniale (art.27) e il capo III si occupava del procedimento di accertamento e di applicazione delle sanzioni amministrative, definendo i soggetti, la giurisdizione, le prove, le misure cautelari e le indagini. Per ultimo, il capo IV, definiva gli aspetti legati alle disposizioni attuative e di coordinamento. L'intervento legislativo operato dalla Regione Lombardia, sotto la giunta del Presidente dell'epoca

Roberto Formigoni, interviene tramite la disciplina dell'accreditamento, dei requisiti per la sottoscrizione dei contratti e degli adempimenti delle aziende sanitarie locali. Procediamo ad esaminare più nel dettaglio tale delibera. In sostanza la delibera della Regione Lombardia rende obbligatorio il modello 231 sull'organizzazione e la gestione, per tutte le strutture di ricovero e di cura accreditate e per gli enti di carattere privatistico. Attraverso la delibera del 2012 la Regione ha inteso inserire nuovi requisiti per garantire un processo di accreditamento delle strutture di ricovero, che rispondano ai criteri di trasparenza ed efficienza. Tale delibera comprende, inoltre, la disciplina della stipulazione dei contratti tra gli enti a carattere privatistico che non facciano parte dell'alveo delle strutture di ricovero e cura. Il modello organizzato n.231 del 2001 sarà il testo di riferimento ai fini dell'accreditamento delle strutture di ricovero e cura. Si tratta, in sostanza, di un codice etico finalizzato a prevenire un vario genere di reati sui quali agisce un organismo di vigilanza preposto al controllo circa l'efficace e effettiva realizzazione e applicazione dell'architettura legislativo disegnata e prevista all'interno del modello. Gli enti devono rispettare tale codice adempiendo agli obblighi stabiliti dalla delibera. In particolare, è necessario inviare una relazione annuale agli uffici dell'organismo di vigilanza preposto. Tale relazione è soggetta ad un controllo espletato dagli organismi delle aziende sanitarie locali al fine di verificare che la relazione applichi correttamente le disposizioni statuite all'interno del modello organizzativo. Anche i soggetti di carattere privato hanno l'obbligo di svolgere tali adempimenti e sono soggetti anch'essi alla valutazione dell'organismo di vigilanza e delle aziende sanitarie locali. Tutti i soggetti, sia di natura pubblicistica che di natura privatistica, sono inoltre tenuti a rispettare gli obblighi riguardanti la certificazione antimafia. La delibera della Regione Lombardia, pertanto, richiede ai soggetti destinatari di presentare la documentazione riguardante la trasparenza in materia di contabilità e bilancio e di rispetto delle normative antimafia. Per quanto concerne l'accreditamento, tra i requisiti autorizzativi previsti non bisogna fare riferimento solamente al codice etico comportamentale, ma all'intero sistema di prevenzione disciplinato all'interno del Decreto Legislativo n.231/2001 in materia di responsabilità amministrativa delle persone giuridiche. Come già anticipato in precedenza, riguardo la disciplina di sottoscrizione dei contratti, è prevista l'acquisizione della certificazione antimafia, dalla quale è necessario che non siano presenti cause di divieto, decadenza o sospensione previste dalla normativa in materia di contrasto alla

criminalità organizzata. La delibera, inoltre, statuisce che *“per i soggetti non iscritti alla Camera di Commercio (fondazioni ed enti non-profit) dovrà essere acquisita la dichiarazione sostitutiva di atto notorio, attestante l’insussistenza di cause di vieto, decadenza o sospensione previsti dalla normativa antimafia, relativa al legale rappresentante, ai componenti del Consiglio di Amministrazione e ai soggetti con poteri di gestione”*¹²⁴ e prosegue *“a tal fine le strutture devono trasmettere alla azienda sanitaria locale, entro il 31 dicembre di ogni anno, le dichiarazioni sostitutive di atto notorio e i dati anagrafici di tutti i soggetti per i quali deve essere acquisita la certificazione antimafia”*. Le strutture private di ricovero e cura che vengono ritenute idonee e di conseguenza risultano essere accreditate possono stipulare dei contratti per le prestazioni effettuate a favore del Servizio Sanitario Regionale (SSR). I finanziamenti stabiliti per tali prestazioni vengono stimati nel valore, pari o superiore, a 800.000 euro annui. Per ottenere tale finanziamento e stipulare il contratto è necessaria la trasmissione di varie documentazioni, tra cui:

- a) Relazione sull’ultimo bilancio approvato dalla singola struttura sanitaria
- b) Relazione sull’ultimo bilancio consolidato approvato
- c) Attestazione del legale rappresentante di essere in regola con gli obblighi previdenziali

Le prime due relazioni devono essere necessariamente redatte da una società di revisione contabile, oppure, per le fondazioni e i soggetti non-profit, anche dell’apposito organo di controllo con funzioni di revisione contabile. Tale organo ha il compito di determinare esplicitamente la regolarità della gestione finanziaria e la solidità della struttura e del gruppo esaminato. La relazione, infine, deve necessariamente riportare esplicitamente l’assenza o la presenza di problematiche riguardo la posizione debitoria e dello stato patrimoniale. All’interno della delibera, oltre agli elementi già presi in considerazione fino ad ora, vi sono gli adempimenti delle aziende sanitarie locali. La delibera statuisce che *“le aziende sanitarie locali devono accertare la corrispondenza dei documenti prodotti rispetto a quelli richiesti; devono acquisire la certificazione antimafia anche nei confronti dei soggetti che hanno presentato la dichiarazione sostitutiva di atto notorio [...] e nel merito verificare che dall’estratto sintetico della relazione annuale dell’organismo di vigilanza previsto dal D.Lgs. n.231/2001 risulti in modo esplicito ed*

¹²⁴ Delibera della Regione Lombardia n.IX/3856

inequivocabile l'efficace e corretta applicazione del modello organizzativo e l'assenza/evidenza di criticità; la veridicità dell'attestazione di regolarità contributiva, mediante l'acquisizione d'ufficio del DURC. La mancata trasmissione della suddetta documentazione da parte delle strutture interessate comporta l'adozione, da parte delle aziende sanitarie locale, di un atto formale di diffida ad adempiere entro quindici giorni. Le aziende sanitarie locali provvedono alle verifiche della documentazione pervenuta entro quindici giorni dal ricevimento della stessa e provvedono ad inoltrare alle amministrazioni certificanti competenti, le richieste per l'acquisizione d'ufficio delle relative certificazioni”¹²⁵. La delibera, infine, stabilisce che, nel caso in cui emergano profili di criticità, le aziende sanitarie locali siano tenute ad avvalersi, qualora venisse espressa tale volontà, del supporto degli uffici regionali, informando anche l'Assessorato alla Sanità. Il compito degli uffici è individuato nel fornire un tempestivo riscontro, tenendo in considerazione i tempi previsti per la sottoscrizione del contratto integrativo annuale.

3.6 Gli aspetti pubblicistici e privatistici della struttura del Servizio Sanitario Nazionale e Regionale

Il sistema sanitario italiano, come anticipato più volte nel corso della trattazione, è un sistema che prevede la partecipazione e il finanziamento dello Stato¹²⁶. Tuttavia, lo spazio lasciato all'iniziativa privata risulta essere tutt'altro marginale. Lo scopo di tale paragrafo è quello di analizzare gli aspetti di commistione e i parallelismi che si sono posti in essere tra il settore della sanità pubblica e il settore della sanità privata, con particolare riferimento alla struttura del Servizio Sanitario delle Regioni (SSR). Il rapporto tra pubblico e privato si sostanzia in una dialettica tra il finanziamento e la produzione dei servizi sanitari. Il finanziamento si occupa della copertura dei rischi di malattia, il secondo si occupa della erogazione dei servizi¹²⁷. Il finanziamento di tipo pubblico si sostanzia in un prelievo di denaro da parte dello Stato tramite il gettito fiscale o i contributi. Il finanziamento di tipo privato avviene, invece, tramite un pagamento diretto a prezzo di

¹²⁵ *ibidem*

¹²⁶ Mapelli, V. *Il sistema sanitario italiano*. Bologna: Il Mulino, 2012

¹²⁷ Balduzzi, R. *Manuale di diritto sanitario*. Bologna: Il Mulino, 2013

mercato o tramite le connessioni con il ramo assicurativo. Naturalmente, la definizione di “pubblico” non può che derivare dall’attività erogatoria posta in essere da istituzioni della pubblica amministrazione, per le quali opera un ordinamento, per l’appunto, come il diritto amministrativo¹²⁸. Secondo i principi costituzionali che regolano tale diritto, i criteri da seguire per espletare le attività proprie della pubblica amministrazione sono alcuni dei seguenti:

- Principio di imparzialità: non bisogna adottare comportamenti discriminatori, né favorire determinati soggetti.
- Principio di efficienza
- Principio di buon andamento
- Principio di trasparenza

I soggetti privati, invece, seguono altri criteri e sono sottoposti alla obbedienza del diritto civile. I principi che i soggetti privati, tendenzialmente, sono chiamati a seguire sono, ad esempio:

- Principio di discrezionalità
- Principio di selettività
- Principio di finalità

Dunque, si tratta di una prima divergenza che è possibile già rilevare. Dal lato della produzione dei servizi, è possibile registrare una prevalenza, seppur leggera, del comparto pubblico, con un mercato sostanzialmente in equilibrio tra pubblico e privato. Secondo l’ISTAT, il Servizio Sanitario Nazionale produce il 63% dei servizi richiesti, mentre ottiene dal settore privato il rimanente 37%. I costi maggiori da sostenere sono rappresentati dal personale, dai materiali e dalle utenze. Gli interventi e l’ospedalizzazione, tra i vari servizi forniti, sono completamente gratuiti per tutti, ma per un intervento chirurgico, ad esempio, non è inusuale dover attendere anche fino a molti mesi, in particolar modo nelle grandi città. Questo rappresenta senza dubbio un nodo critico del comparto sanitario pubblico. Anche i servizi sanitari regionali presentano diverse differenze, a seconda della localizzazione geografica e territoriale dei suddetti. Secondo vari rapporti dell’OCSE, la variazione della qualità dei risultati delle cure per regione è molto elevata. Questa variabilità geografica è stata la più elevata tra tutti gli undici paesi che sono stati oggetto di rilevazione dall’OCSE. Questo fenomeno, al di là

¹²⁸ Clarich, M. *Manuale di diritto amministrativo*. Bologna: Il Mulino, 2017

delle analisi, è facilmente riscontrabile osservando i movimenti dei pazienti dal Sud verso il Nord del paese. Tali movimenti, probabilmente, sono guidati, almeno in parte, dalla ricerca di una migliore qualità. Il sistema sanitario italiano, a seguito di vari interventi legislativi, sta avvicinando a sé, sempre di più, gli aspetti privatistici. Non a caso, da diverse direzioni, ultimamente, stanno giungendo accuse di progressiva perdita di centralità dello Stato nella gestione della sanità. Al di là delle considerazioni critiche o favorevoli di tale aspetto, per il nostro scopo risulta importante sottolineare parallelismi e differenze di questi due settori. Uno degli ambiti che rileva sia differenze che analogie tra settore pubblico e privato è il trattamento dei dipendenti. Ad esempio, la costituzione del rapporto di lavoro nella sanità pubblica è caratterizzato dall'accesso tramite concorso pubblico o avviso pubblico, a seconda della tipologia di contratto. L'accesso al settore della sanità privata avviene invece tramite:

- Licenziamento del lavoratore seguendo la disciplina del diritto privato
- Dimissioni volontarie
- Decesso
- Pensionamento

3.7 La legge n.190/2012 e il rapporto con il modello di organizzazione e gestione

La legge n.190/2012, conosciuta anche come Legge Severino, dal nome della Guardasigilli dell'epoca, è una legge anti-corrruzione che opera e disciplina la nozione di corruzione, particolarmente dal punto di vista amministrativo. Tale legge si occupa della prevenzione e della repressione della corruzione e della illegalità nella pubblica amministrazione, e pertanto risulta di particolare interesse anche per la trattazione della corruzione nell'ambito della sanità pubblica e privata italiana. In questo paragrafo verrà passato in rassegna il fulcro della legge anticorruzione e verrà approfondito il legame con vari elementi del modulo 231. La legge anticorruzione è una legge composta da un articolo e ottanta commi e prevede delle azioni preventive e repressive di contrasto della corruzione nella pubblica amministrazione. L'obiettivo è quello di adottare un approccio multidisciplinare, con il quale gli strumenti adoperati devono riuscire a seguire gli standard internazionali. La legge n.190/2012 ha inserito un nuovo soggetto, di natura indipendente, identificato nell'Autorità Nazionale Anticorruzione (ANAC). Tale

istituzione ha il compito di monitorare e coordinare le attività di controllo, di prevenzione e di contrasto della corruzione nella pubblica amministrazione. La legge anticorruzione e i relativi decreti attuativi devono necessariamente convivere con gli elementi del modulo di organizzazione e gestione (il modulo 231). Si tratta di una convivenza caratterizzata da un notevole intreccio di norme relative appunto alla prevenzione e alla repressione della corruzione, della trasparenza amministrativa e della normativa sul trattamento dei dati personali e sulla privacy. La legge n.190/2012 ha reso palese le correlazioni che esistono tra i sistemi normativi sull'anticorruzione e sulla responsabilità d'impresa per reati commessi dai propri dipendenti¹²⁹. La necessaria convivenza tra le due normative si esplica nei soggetti destinatari di ciascuna delle due normative, categorie che qualche volta possono sovrapporsi; nell'ambito applicativo delle due normative, che si trovano spesso ad espandersi nel riferimento corruttivo contenuto nella legge anticorruzione; nel riconoscimento, da parte del modello 231, del Piano Nazionale Anticorruzione come elemento cardine della raccolta delle azioni e delle misure di organizzazione e gestione dell'anticorruzione. In merito ai destinatari della legge anticorruzione, vengono aggiunti, come ricordato in precedenza, gli enti pubblici economici e gli enti di diritto privato in controllo pubblico. Questi soggetti ricadono nell'ambito del diritto privato e agiscono seguendo i dettami del mercato. Il rapporto tra legge anticorruzione e modello di organizzazione e di gestione si esplica tramite le novità introdotte dalla prima normativa, che vanno a convivere e a modificare alcuni aspetti del modello. Tali aspetti sono riassumibili di seguito¹³⁰:

- Reato di concussione: variazione, applicabile solo al pubblico ufficiale
- Reato di corruzione impropria: non occorre più che l'atto corruttivo sfoci in un atto amministrativo
- Reato di induzione indebita: applicabile anche al soggetto passivo
- Reato di corruzione privata: sono previste pene raddoppiate se sono coinvolte società quotate

Conclusioni

Dopo aver studiato e analizzato lo stato dell'arte della revisione contabile delle Aziende del

¹²⁹ Cfr. Il Sole 24 Ore, 2012

¹³⁰ *ibidem*

Servizio Sanitario Nazionale è possibile giungere a varie conclusioni. Nel corso della trattazione si è potuto osservare come l'evoluzione della normativa agente nell'ambito dell'oggetto di studio abbia cercato di imprimere un nuovo stile di condotta dell'agire amministrativo, che ha coinvolto anche l'importante strumento del bilancio. Le innovazioni sopravvenute appaiono suggerire, agli enti e alle aziende operanti nei settori delle pubbliche amministrazioni, la rinnovata importanza e capacità di uno strumento che lungi da essere un mero mezzo formale. La revisione contabile diviene, in tal modo, una pratica per mettere in connessione il fruitore e il destinatario dell'agire amministrativo con l'amministrazione stessa, richiamando un principio sancito in Costituzione, come quello della trasparenza. Non solo, anche i principi di buon andamento, dell'efficacia, dell'efficienza, sembrano essere richiamati a rivestire una rinnovata importanza. In questo modo le Regioni, a cui spetta particolarmente l'espletamento delle attività amministrative connesse al buon funzionamento del sistema sanitario nazionale, si trovano a dover ricercare dei mezzi utili a garantire la corretta revisione dei bilanci, seguendo e armonizzando i principi contabili alle normative internazionali. Le Aziende Sanitarie, in particolare, a seguito degli interventi normativi di cui si è parlato, devono indossare la veste della responsabilità e dell'*accountability*. Una responsabilità che si lega con il concetto di "amministrazione di risultato", che sostituisce l'ormai antica concezione di pubblica amministrazione operante tramite meri adempimenti e atti amministrativi. Tramite il paradigma del *New Public Management* viene dato nuovo lustro al ruolo della performance, anche nelle aziende di natura non privatistica. Di particolare importanza risultano essere anche le normative in tema di *compliance*. Un'amministrazione di risultato non può raggiungere performance elevate se non rende armonico il proprio sistema con quello degli altri livelli operanti all'interno dell'alveo dei processi decisionali. Dalla trattazione è emerso, infatti, come sia necessario, oltre che quantomeno opportuno, uniformare le proprie normative a seguendo un criterio di conformità. Infine, risulta essere di particolare importanza la normativa di contrasto dei fenomeni corruttivi all'interno delle pubbliche amministrazioni. Le cronache giornalistiche hanno drammaticamente ormai abituato l'opinione pubblica a considerare i settori degli appalti e della sanità i settori più a rischi per l'incombente di tali fenomeni. Proprio per questo motivo appare importante sottolineare come la nuova normativa anticorruzione, che si concentra particolarmente riguardo la nozione di tipo amministrativo della corruzione, sia da considerare come un buon auspicio per arginare fenomeni di tale genere.

Bibliografia e Sitografia

Legge 23 dicembre 1978 n.833, “Istituzione del Servizio Sanitario Nazionale”, Gazzetta Ufficiale

Balduzzi, Renato. Carpani, Guido. Manuale di diritto sanitario. Bologna: Il Mulino, 2013

Cosmacini, Giorgio. Storia della medicina e della sanità in Italia. Dalla peste nera ai giorni nostri. Roma-Bari: Laterza, 1994

Bertin, Giovanni. Evoluzione o cambiamento dei sistemi sanitari: verso un nuovo paradigma. Università Ca' Foscari di Venezia

Decreto Legislativo 27 ottobre 2009, n.150. “Attuazione della legge 4 marzo 2009, n.15, in materia di ottimizzazione della produttività del lavoro pubblico e di efficienza e trasparenza delle pubbliche amministrazioni”. Gazzetta Ufficiale

Strozzi, Girolamo. Mastroianni, Roberto. Diritto dell'Unione Europea-Parte Istituzionale. Torino: Giappichelli, 2016

Balduzzi, Renato. La Sanità italiana alla prova del federalismo fiscale. Bologna: Il Mulino, 2012

“Cosa sono i LEA?”, Ministero della Salute, <http://www.salute.gov.it/>

Clarich, Marcello. Manuale di diritto amministrativo. Bologna: Il Mulino, 2017

La Spina, Antonio. Espa, Efsio. Analisi e valutazione delle politiche pubbliche. Bologna: Il Mulino, 2011

Costituzione della Repubblica Italiana, <http://www.senato.it/>

Cazzola, G. Lo Stato sociale italiano in confronto all'Europa. Bologna: Il Mulino, 1995

Bordignon, M., Fontana, A., Peragine, V. Il principio di equità orizzontale in un contesto federale. 2006

D'Atena, Antonio. Diritto regionale. Torino: Giappichelli (2017)

Esposito, Marco. Il federalismo in quattordici punti. Bologna: Il Mulino (2018)

Pastori, Giorgio. Sussidiarietà e diritto alla salute. Bologna: Il Mulino (2002)

Onida, P. Economia d'azienda. Torino: UTET, 1971

Scaletti, A. Il controllo economico delle aziende dei sistemi sanitari regionali. Torino: Giappichelli, 2010

Marinelli, M. Il sistema di bilancio delle aziende sanitarie pubbliche. Riflessioni e prospettive. Università degli Studi di Roma Tre, 2007

Pessina, E. La contabilità delle aziende pubbliche. Milano: EGEA, 2000

Tedeschi, Y. Il bilancio delle aziende sanitarie pubbliche. Università del Salento, 2018

“L'armonizzazione dei sistemi contabili della pubblica amministrazione. Servizio Studi della Camera dei Deputati.” Roma, 14 febbraio 2018

Catuogno, S. Economia aziendale e ragioneria generale. Analisi delle variazioni economiche e finanziarie,

contabilità generale, bilancio e analisi di bilancio. Simone, 2017

AA.VV. Contabilità di Stato e degli Enti pubblici. Torino: Giappichelli, 2018

Cantù, E. Il bilancio delle aziende dei servizi sanitari. Verso un nuovo modello contabile. Milano: EGEA

Mariani, P. Il fondo crediti di dubbia esigibilità. Udine, 2011

Rizzo, M.G. Aziende sanitarie pubbliche e performance economico-finanziaria. Dalle sintesi contabili alla valutazione degli equilibri di bilancio. Torino: Giappichelli, 2018

Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana, www.gazzettaufficiale.it

Persiani, N. Principi contabili e di controllo interno per le aziende sanitarie ed ospedaliere. Milano: Franco Angeli, 2011

Fazzi, L. L'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti locali. Centro Studi Enti Locali

Bizzarri, G. Lo sviluppo del sistema di controllo interno nelle Aziende Sanitarie. Milano: Franco Angeli, 1981

Bracci, E. Vagnoni, E. Sistemi di programmazione e controllo. Napoli: Maggioli Editore, 2011

Zucchetti, A. Diritto degli enti locali. Milano: Giuffrè, 2006

www.sanita24.sole24ore.it

Ministero della Salute e Ministero dell'Economia e delle Finanze

AA.VV. Il percorso attuativo della certificabilità. L'esempio della Regione Sicilia. Salute e Territorio, 2015

Furlani, F. D.Lgs. 139/2015: il "nuovo" bilancio di esercizio. 2015

Banca d'Italia. "Disposizioni di vigilanza. La funzione di compliance". 12 luglio 2007, pag.4

"Regolamento in materia di organizzazione e procedure degli intermediari che prestano servizi di investimento o di gestione collettiva del risparmio" 29 ottobre 2007

"Disposizioni di vigilanza. La funzione di compliance" 12 luglio 2007

"Regolamento n.20 recante disposizione in materia di controlli interni, gestione dei rischi, compliance"

Mattarella, B.G. Le regole dell'onestà. Etica, politica, amministrazione. Bologna: Il Mulino, 2007

AICOM. La Compliance nella pubblica amministrazione. Bancaria Editrice, 2013

"Metodologie e strumenti per la compliance in banca. L'esperienza del gruppo MPS." Siena, 11 Novembre 2014

www.bankingsupervision.europea.eu European Central Bank

Cantino, V. Corporate Governance, misurazione della performance e compliance del sistema di controllo interno. Milano: Giuffrè, 2007

De Nicola, A. Il diritto dei controlli societari. Torino: Giappichelli, 2018

Abstract

In questo lavoro si è analizzato lo stato dell'arte della revisione contabile dei bilanci delle Aziende del Servizio Sanitario Nazionale. L'impulso che ha avviato il progetto di svolgere una ricerca in tale ambito deriva dalla mia recente esperienza professionale svolta come tirocinante nel settore della revisione contabile per KPMG. Un'esperienza che ha confermato la mia personale convinzione circa l'importanza di una corretta revisione contabile per una efficace gestione dell'intero assetto strutturale delle aziende. Tale attività risulta ancora più importante riguardo le aziende della pubblica amministrazione, che hanno il dovere costituzionale di perseguire ed orientare le proprie attività nel rispetto e nella soddisfazione dell'interesse pubblico. Una delle attività fondamentali della pubblica amministrazione italiana è, senz'altro, la cura e la tutela della salute dei cittadini, anch'esse precisamente previste dall'architettura costituzionale italiana. Le aziende che operano all'interno del Servizio Sanitario Nazionale, che ha di recente compiuto quarant'anni, possiedono, dunque, notevoli responsabilità. Per questi motivi ho deciso di svolgere questa ricerca, con l'intento di rispettare la multidisciplinarietà che richiama l'oggetto di studio, nel segno del rigore scientifico. Il tema affrontato all'interno della mia tesi è un tema a lungo dibattuto e affrontato. Vi sono stati, infatti, molti studi che hanno approfondito e studiato la questione della revisione contabile dei bilanci in riferimento alle Aziende operanti nel Servizio Sanitario Nazionale. Alcuni dei lavori di maggiore impatto risultano essere quelli del prof. Persiani, docente di Economia Aziendale presso l'Università di Firenze, che ha dedicato numerosi libri al tema, che sono stati al centro della mia ricerca bibliografica. La metodologia che ho utilizzato abbraccia sostanzialmente l'analisi descrittiva, tramite la quale ho cercato di descrivere il fenomeno oggetto di studio, sulla base di contributi di taglio economico-finanziario, giuridico e talvolta storico, in particolare riguardo la descrizione dell'istituzione e dell'evoluzione del Servizio Sanitario Nazionale. Nel primo capitolo ho trattato i fondamenti e il processo evolutivo di quest'ultimo, affrontando la questione

dell'aziendalizzazione e della regionalizzazione e, dopo aver descritto il quadro normativo di riferimento, ho approfondito i sistemi di controllo interno e i sistemi di bilancio delle aziende di tipo ospedaliero e le aziende sanitarie. Infine, ho descritto la funzione dei "percorsi attuativi della certificabilità", cosiddetti "PAC", che hanno fornito alle Regioni un programma d'azione comune per il raggiungimento degli obiettivi. Nel secondo capitolo ho studiato e confrontato le esperienze, in tema di revisione contabile dei bilanci delle Aziende del Servizio Sanitario Nazionale, di due diverse Regioni: l'Umbria e la Toscana. Queste due regioni sono considerate come modelli di sanità pubblica di eccellenza ed equità sociale e i loro servizi sanitario hanno messo in moto un rapido processo di apprendimento e recepimento delle nuove norme in materia di adeguamento ai principi contabili. Nel terzo e ultimo capitolo, infine, viene affrontata la delicata questione del rischio di corruzione e di frode all'interno delle pubbliche amministrazioni, con particolare riferimento al settore della sanità pubblica. In primo luogo ho descritto la funzione di conformità, conosciuta sotto il nome di *compliance*, che si esplica nella conformità normativa, regolata a livello interno ed internazionale, volta a generare un meccanismo di standardizzazione e regolazione che rende maggiormente difficoltoso il crearsi di fenomeni corruttivi. Di seguito, ho approfondito il processo di revisione e valutazione prudenziale (SREP) e il rischio fiscale. Sono state, poi, affrontate e descritte le politiche di contrasto alla corruzione, analizzando anche le iniziative di tipo normativo che hanno accompagnato tale evoluzione. Infine, si è trattata l'iniziativa della Regione Lombardia, datata 2012 e la fondamentale legge n.190/2012 nel rapporto con il modello di organizzazione e gestione, conosciuto come modello 231. Uno degli elementi centrali della tesi ruota intorno l'importante riforma organica dell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali territoriali: il decreto legislativo n.126 del 2014. Tale decreto integra e modifica il precedente decreto n.118 del 2011. Il decreto n.126/2014 opera un processo di armonizzazione contabile volto a garantire qualità ed efficacia del monitoraggio e a consolidare i conti pubblici, tema, quest'ultimo, che ha conosciuto con il passare del tempo crescente importanza agli occhi dei decisori pubblici e non solo. Con questo importante decreto, inoltre, si è inteso superare l'incapacità, o quantomeno la difficoltà, del sistema contabile di rappresentare reali fatti economici. Con questo decreto ci si propone di individuare le regole contabili uniformi con la classificazione dei dati contabili e di bilancio degli enti, che dovranno adottare schemi di

bilancio comuni, articolati in missione e programmi secondo le regole della contabilità nazionale e delle norme europee. Sono proprio le evoluzioni normative del settore che risultano essere particolarmente interessanti, in particolare nell'ambito della compliance, delle normative di contrasto, di repressione e di prevenzione dei fenomeni corruttivi e la già citata armonizzazione tra i vari modelli presenti all'interno di tale ambito, temi, questi, affrontati all'interno del terzo capitolo. L'area di studio, come si può notare, è relativamente ampia, e abbraccia varie discipline altamente radicate nell'alveo accademico nazionale. Riguardo la scelta dei metodi e dell'approccio metodologico scelto per questo di ricerca si tratta di metodo descrittivo. All'interno del lavoro, tuttavia, vi sono grafici e dati, provenienti da fonti generalmente considerate autorevoli, finalizzati a consegnare rigore scientifico al contributo. Uno studio di questo genere, dato l'oggetto, non può prescindere naturalmente da un excursus storico nel quale si è inteso delineare la nascita e lo sviluppo del Servizio Sanitario Nazionale. In particolar modo verranno affrontati i processi di regionalizzazione e di aziendalizzazione venutisi a creare a seguito di alcuni provvedimenti legislativi, come ad esempio la Riforma Bindi del 1999. Il Servizio Sanitario Nazionale (SSN), istituito dalla legge n.833 del 1978, è un complesso sistema volto a fornire assistenza sanitaria, tramite una serie di prestazioni e servizi, destinati alla totalità della cittadinanza. Lo Stato italiano svolge tale compito nel rispetto di vari principi ispiratori: a) tutela della salute; b) accesso libero e universale ai servizi erogati; c) integrazione dei servizi; d) riduzione del disequilibrio tra i livelli territoriali; e) primato della gestione pubblica. Alcuni di questi principi trovano legittimità nel disegno costituzionale del dopoguerra. L'articolo 32 della Costituzione italiana, ad esempio, sancisce la tutela della salute come diritto fondamentale dell'individuo, nel segno del rispetto della persona umana. Nonostante tale disposizione costituzionale sia presente dal 1948, il Servizio Sanitario Nazionale, come anticipato in precedenza, ha registrato la propria nascita solo sul finire degli anni '70. La governance del servizio sanitario prevede un netto protagonismo dello Stato e delle sue diramazioni territoriali. In particolare, allo Stato è assegnato il ruolo di determinazione degli standard per quanto concerne le prestazioni che devono essere erogate. A livello territoriale, e dunque alle Regioni, la tutela della salute è rilevata come competenza concorrente. Secondo questo disegno, la legislazione regionale può agire con un certo margine di azione, rimanendo vincolata tuttavia alla più generale legislazione statale. Volgendo lo sguardo al sistema

complessivo è opportuno comprendere la struttura generale del Servizio Sanitario Nazionale, che è composto essenzialmente da due livelli, statale e sub-statale: sotto il ruolo preponderante del Ministero della Salute vi sono dunque piani diversi che operano. Il piano nazionale è costituito dagli enti e dagli organi di livello nazionale, come l'ISS (Istituto Superiore di Sanità) e l'IIZZSS (Istituti Zooprofilattici Sperimentali). Il piano sub-statale è invece rappresentato dalle Regioni, dalle Province Autonome e dalle Aziende Sanitarie Locali. Nel corso degli anni '60, i vari governi misero in atto una serie di programmi di riforma. In particolare registriamo la riforma del 1958 volta a sottrarre la responsabilità della programmazione sanitaria dal Ministero dell'Interno verso il neonato Ministero della Sanità. Successivamente, nel 1968 venne poi completato il disegno di riforma dell'assetto ospedaliero, che trasformò gli ospedali dotandoli di disciplina pubblicistica. Questo complesso iter di riforme portò alla nascita del Servizio Sanitario Nazionale con la già citata legge n.833 del 1978. Negli anni che succedono l'istituzione del Servizio Sanitario Nazionale vi furono non poche criticità da affrontare. In primo luogo, si rese immediatamente palese l'eccessiva burocratizzazione del sistema tramite procedure rigide e stringenti, notevole distanza tra l'apparato sanitario e le strutture amministrative e una generale autoreferenzialità. Negli anni '80, inoltre, il sistema politico e partitico mostrava un eccessivo protagonismo, talvolta sfociante in vere ingerenze nella gestione della sanità pubblica. In questo modo veniva messo in atto un processo di de-responsabilizzazione della dirigenza, che veniva privata della sua autonomia, provocando particolari problemi di accountability. Ad aggravare tale situazione vi era anche un generale problema di efficienza amministrativa, che in realtà riguardava l'intero assetto strutturale della pubblica amministrazione italiana. Come sappiamo, ad intervenire su tale aspetto problematico vi fu la riforma della pubblica amministrazione, con la Legge Brunetta del 2009, che cercò, con risultati non sempre soddisfacenti, di intervenire sul problema della responsabilità manageriale e del criterio della "amministrazione di risultato". Parallelamente a tali criticità, si registravano altrettante problematiche sul piano della gestione finanziaria a livello sub-statale, con particolare riferimento al mancato rispetto delle scadenze temporali nella erogazione e ripartizione del Fondo Sanitario Nazionale proveniente dal livello centrale di governo. Inoltre, un altro elemento critico, che sfociava agilmente in problemi gestionali, era la distinzione tra responsabilità di spesa del livello sub-statale dal finanziamento che il

livello centrale erogava tramite il già citato Fondo Sanitario Nazionale: dunque, in base a ciò, l'ente responsabile di erogare i servizi, e cioè di spendere i fondi, era esentato dal rispondere della corretta o non corretta gestione di tali fondi. Anche in questo caso, quindi, vi era un problema di accountability. Tali problemi rappresentavano delle questioni che la classe politica si trovava costretta ad affrontare poiché negli anni '90 stava emergendo un forte clima di opinione avverso alla mancanza di efficienza degli apparati amministrativi e dunque, di riflesso, dell'intera classe politica. I numerosi e significativi cambiamenti avvenuti a seguito della de-strutturazione del sistema partitico italiano degli anni '90, congiuntamente alla maggiore integrazione avvenuta a livello europeo, in particolare con la firma del Trattato di Maastricht, che imponeva livelli più rigorosi in tema di debito pubblico, portarono ad un iter di riforme volte a provocare i processi di regionalizzazione e i processi di aziendalizzazione. Con riferimento al secondo capitolo, come anticipato in precedenza, si è attuata una comparazione tra la Regione Toscana e la Regione Umbria. Si tratta, infatti, come ricordato, di due enti che hanno caratterizzato il loro agire amministrativo nell'ottica di una predisposizione all'armonizzazione dei principi contabili seguendo, per molti versi diligentemente, l'evoluzione normativa, tramite anche attività di monitoraggio. Nel capitolo conclusivo del lavoro sono stati esaminati i rischi di corruzione e frode all'interno della Pubblica Amministrazione. Si tratta di un tema che ha goduto anche di un forte interesse mediatico, e ciò ha quantomeno favorito il nascere di un dibattito pubblico e politico, non sempre rigoroso, a riguardo. Di particolare importanza in questo ambito è la funzione di compliance, soprattutto in merito alle disposizioni e alle linee guida che dettano il percorso a tale attività. Si tratta di normative di carattere nazionale, ma anche di carattere europeo. La funzione di compliance opera soprattutto con riferimento al sistema bancario, ma anche all'interno della pubblica amministrazione. Nel corso della tesi si è osservato come l'evoluzione delle normative abbia cercato di imprimere un nuovo stile di condotta dell'agire amministrativo, che ha coinvolto anche l'importanza del bilancio e della revisione contabile. Le innovazioni sopravvenute appaiono suggerire, agli enti e alle aziende operanti nei settori delle pubbliche amministrazioni, l'importanza dell'efficacia e dell'efficienza dei conti. La revisione contabile dei bilanci diventa così un mezzo per connettere il fruitore e il destinatario dell'agire amministrativo con l'amministrazione stessa rispondendo ai principi costituzionali di trasparenza e buon andamento. In questo

modo le Regioni, a cui spetta particolarmente l'espletamento delle attività amministrative connesse al buon funzionamento del Servizio Sanitario nazionale, si trovano a dover ricercare mezzi utili a garantire la corretta revisione dei bilanci, seguendo e armonizzando i principi contabili alle normative europee e internazionali. Le Aziende che operano all'interno del Servizio Sanitario Nazionale, poi, a seguito degli interventi normativi di cui si tratta nella tesi, devono agire secondo principi di responsabilità e devono poi dare conto delle proprie azioni. Questa responsabilità si lega al concetto di amministrazione di risultato, che si è affermato a seguito di provvedimenti normativi volti a generare, all'interno della pubblica amministrazione italiana, meccanismi che rispondono al paradigma del *new public management*. Viene così dato lustro al ruolo della valutazione, della performance, dell'efficacia, dell'efficienza. Anche in questo ambito rientrano le funzioni di compliance, uno degli elementi centrali della tesi, come anticipato. Una pubblica amministrazione che basi il suo ruolo sottolineando il "risultato" non può raggiungere performance elevate se non viene reso armonico il proprio sistema con quelli degli altri livelli operanti all'interno dell'alveo dei processi decisionali. Dalla trattazione è emerso, infatti, come sia necessario, oltre che opportuno, uniformare le proprie normative seguendo un criterio di conformità. Ma un sistema come quello italiano deve considerare anche il contrasto dei fenomeni corruttivi. Le cronache giornalistiche hanno drammaticamente abituato l'opinione pubblica a considerare il settore della sanità uno dei settori più a rischio per l'incombere di tali fenomeni. Proprio per questo motivo appare importante sottolineare come la nuova normativa anticorruzione, che si concentra in particolar modo sulla nozione di tipo amministrativo di "corruzione", sia da considerare e da salutare con buon auspicio per arginare fenomeni di tale genere. Un altro elemento centrale della tesi è rappresentato dai cosiddetti PAC, ovvero i "Percorsi Attuativi di Certificabilità". Essi rappresentano un programma di azione, che viene presentato dalle Regioni, al fine di raggiungere standard di tipo organizzativo, procedurale e contabile per garantire la certificabilità dei dati e dei bilanci degli enti del proprio sistema sanitario. I PAC hanno visto la luce nel 2013, con l'introduzione del Decreto Ministeriale del 01/03/2013. Con questo disegno si è inteso procedere all'armonizzazione della certificabilità dei bilanci delle varie aziende sanitarie pubbliche, favorendo una gestione di tipo accentrato. Tale decreto rappresenta dunque un punto d'arrivo di un lungo percorso normativo che ha visto il susseguirsi di un'ampia produzione legislativa. Le norme che

hanno caratterizzato questo iter sono il Decreto Ministeriale sulla certificabilità e sul programma di azione dell'anno 2012, la valutazione straordinaria delle procedure amministrative e contabili e la legge n.266/2005 che introduceva la certificazione dei bilanci statuendo che le Regioni dovessero assumersi la responsabilità e il compito di definizione del PAC tramite varie operazioni, tra cui l'identificazione delle azioni, il completamento del progetto e il coordinamento ed il monitoraggio dello svolgimento. I dicasteri della Salute e dell'Economia hanno disposto l'obbligo, per gli enti del Servizio Sanitario Nazionale, di garantire la certificabilità dei dati dei relativi bilanci. Sono state, a tal scopo, emanate le norme in materia di certificabilità dei bilanci sanitari, volte all'applicazione di una regolamentazione della materia contabile e del sistema delle procedure amministrative. All'interno della tesi viene fornita una definizione volta a chiarire l'essenza dei PAC, che vengono appunto definiti come "requisiti comuni a tutte le Regioni" che devono essere contenuti nella redazione periodica di accompagnamento. Le Regioni sono tenute ad avviare il PAC tenendo conto dei requisiti comuni e degli esiti della verifica dell'adempimento relativo alla valutazione straordinaria delle procedure amministrativo-contabili dettate dal decreto del Ministero della Salute e del Ministero dell'Economia e delle Finanze. I primi elementi che le Regioni sono tenute a considerare riguardo proprio i requisiti comuni. I requisiti comuni rappresentano gli obiettivi che la Regione deve impegnarsi a conseguire, tenendo conto delle peculiarità delle singole aziende. Gli obiettivi che compongono i requisiti comuni, secondo il decreto, devono essere raggruppati per aree tematiche, favorendo una maggiore chiarezza. La Regione ha infine l'obbligo di indicare il termine di attuazione entro le scadenze temporali previste. All'interno della tesi sono stati approfonditi nel dettaglio i vari requisiti. Un altro tema affrontato è quello che ruota intorno alla legge n.190/2012, conosciuta anche come Legge Severino, dal nome del Ministro della Giustizia. Si tratta di una legge anti-corrruzione che opera e disciplina la nozione di corruzione, in particolare dal punto di vista amministrativo. Tale legge si occupa della prevenzione e della repressione della corruzione e della illegalità nella pubblica amministrazione, e pertanto risulta di particolare interesse anche per la trattazione dell'ambito della sanità italiana. All'interno della tesi è stato passato in rassegna il fulcro della legge anticorruzione, legando anche l'analisi alla convivenza con i vari elementi del modello 231 di organizzazione e gestione. La legge anticorruzione è una legge composta da un articolo e ottanta commi e prevede

delle azioni preventive e repressive di contrasto della corruzione nella pubblica amministrazione: l'obiettivo è quello di adottare un approccio multidisciplinare, con il quale gli strumenti adoperati devono riuscire a seguire gli standard internazionali. La legge n.190/2012 ha inserito un nuovo soggetto, di natura indipendente, identificato nell'Autorità Nazionale Anticorruzione (ANAC). Tale ente ha il compito di monitorare e coordinare le attività di controllo, di prevenzione e di contrasto della corruzione nella pubblica amministrazione. La legge anticorruzione e i relativi decreti attuativi devono necessariamente convivere con gli elementi del modulo di organizzazione e gestione. Si tratta di una convivenza caratterizzata da un notevole intreccio di norme relative alla prevenzione e alla repressione della corruzione, della trasparenza amministrativa e della normativa sul trattamento dei dati personali e sulla privacy. La legge n.190/2012 ha reso palese le correlazioni che esistono tra i sistemi normativi sull'anticorruzione e sulla responsabilità d'impresa per reati commessi dai propri dipendenti. La necessaria convivenza tra le due normative si esplica nei soggetti destinatari di ciascuna delle due normative, categorie che a volte possono vedersi sovrapposte: nell'ambito applicativo delle due normative, che si trovano spesso ad espandersi nel riferimento corruttivo contenuto nella legge anticorruzione; nel riconoscimento, da parte del modello 231, del Piano Nazionale Anticorruzione come elemento cardine della raccolta delle azioni e delle misure di organizzazione e gestione dell'anticorruzione. In merito ai destinatari della legge anticorruzione, vengono aggiunti, come ricordato in precedenza, gli enti pubblici economici e gli enti di diritto privato in controllo pubblico. Questi soggetti ricadono nell'ambito del diritto privato e agiscono con logica di mercato. Il rapporto tra legge anticorruzione e modello di organizzazione e di gestione si esplica tramite le novità introdotte dalla prima normativa, che vanno a convivere con il modello.

