



DELIBERAZIONE DELLA GIUNTA REGIONALE 16 OTTOBRE 2017, N. 1562

Percorso attuativo della certificabilità di cui alla deliberazione di Giunta regionale n. 150 del 23 febbraio 2015 - Approvazione delle linee guida regionali per le Aziende del Servizio Sanitario Regionale

REGIONE EMILIA-ROMAGNA

DELIBERAZIONE DELLA GIUNTA REGIONALE 16 OTTOBRE 2017, N. 1562

Percorso attuativo della certificabilità di cui alla deliberazione di Giunta regionale n. 150 del 23 febbraio 2015 - Approvazione delle linee guida regionali per le Aziende del Servizio Sanitario Regionale

LA GIUNTA DELLA REGIONE EMILIA-ROMAGNA

Visto l'articolo 1, comma 291 della Legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria 2006), che dispone che "con Decreto del Ministro della Salute, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze e d'Intesa con la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano, sono definiti i criteri e le modalità di certificazione dei bilanci delle Aziende sanitarie locali, delle Aziende ospedaliere, degli Istituti di ricovero e cura, degli Istituti zooprofilattici sperimentali e delle Aziende ospedaliere universitarie";

Visto il Patto per la Salute 2010-2012 sul quale è stata sancita l'Intesa in sede di Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le Province Autonome di Trento e di Bolzano nella seduta del 3 dicembre 2009 (Rep. atti n. 243 CSR), ed in particolare l'articolo 11 che prevede, tra l'altro, che le Regioni e le Province autonome si impegnano, anche in relazione all'attuazione del federalismo fiscale, ad avviare le procedure per perseguire la certificabilità dei bilanci, attraverso un percorso che dovrà garantire l'accertamento della qualità delle procedure amministrativo-contabili sottostanti alla corretta contabilizzazione dei fatti aziendali, nonché la qualità dei dati contabili;

Visto il Decreto del Ministero della Salute adottato di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze del 18 gennaio 2011, recante "Disposizioni in materia di valutazione straordinaria delle procedure amministrativo-contabili necessarie ai fini della certificazione dei bilanci delle Aziende sanitarie locali, delle Aziende ospedaliere, degli Istituti di ricovero e cura a carattere scientifico pubblici, anche trasformati in fondazioni, degli Istituti zooprofilattici sperimentali e delle Aziende ospedaliere universitarie, ivi compresi i Policlinici universitari";

Visto in particolare, l'articolo 3 del citato D.M. 18 gennaio 2011, che rinvia ad un successivo decreto del Ministro della Salute, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, d'Intesa con la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano, le integrazioni necessarie affinché le Regioni siano agevolate nel governo del processo teso alla certificabilità dei bilanci del settore sanitario;

Visto il Decreto del Ministro della Salute adottato di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze del 17 settembre 2012, in materia di certificabilità dei bilanci degli enti del Servizio Sanitario Nazionale, ed in particolare l'articolo 3, comma 5, che prevede che, con apposito Decreto del Ministro della Salute, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, d'Intesa con la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano, sono definiti i requisiti comuni dei Percorsi Attuativi della Certificabilità e il termine massimo entro il quale tutti i citati percorsi attuativi dovranno essere completamente realizzati;

Visto il DM 01 marzo 2013, "Definizione dei Percorsi Attuativi della Certificabilità", ed in particolare l'allegato A ("I Percorsi Attuativi della Certificabilità. Requisiti comuni a tutte le regioni") e B ("Contenuti della Relazione periodica di accompagnamento al PAC da predisporre da parte della regione");

Vista la deliberazione della Giunta regionale n. 865 del 24 giugno 2013, "Approvazione del Percorso Attuativo della Certificabilità ai sensi del D.M. 1 marzo 2013" con la quale la Giunta Regionale ha provveduto:

- ad approvare il Percorso regionale Attuativo della Certificabilità (PAC) ai sensi del Decreto del Ministero della Salute adottato di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze dell'1 marzo 2013, avente ad oggetto la definizione dei Percorsi Attuativi della Certificabilità, con il quale sono stati definiti i requisiti comuni, la modalità di presentazione ed il termine massimo di realizzazione dei citati percorsi attuativi;

- a designare quale responsabile del coordinamento delle attività necessarie per la corretta e completa attuazione del PAC regionale il Direttore Generale Sanità e Politiche Sociali;

- a designare i responsabili del raggiungimento degli obiettivi previsti dal PAC;

- a delegare il Direttore Generale Sanità e Politiche Sociali alla costituzione dei Gruppi di lavoro regionali necessari a garantire la completa attuazione del PAC regionale;

Preso atto che il citato PAC regionale è costituito:

- dal "Piano attuativo della certificabilità" (allegato 1 alla citata deliberazione n. 865/2013) che rappresenta il programma di lavoro delle Aziende sanitarie e del livello regionale e che, per ogni ciclo e per ogni area contabile, individua la tempistica di realizzazione e le azioni necessarie per il raggiungimento dei requisiti comuni, in termini di standard organizzativi, contabili e procedurali definiti dal citato D.M. 1 marzo 2013;

- dalla "Relazione iniziale di accompagnamento al PAC" (allegato 2 alla citata deliberazione n. 865/2013) che rappresenta la situazione amministrativo-contabile del sistema sanitario regionale, descrive le attività già realizzate per assicurare la qualità del dato contabile e la metodologia di lavoro seguita per la predisposizione del PAC;

Considerato che il "Piano attuativo della certificabilità", allegato 1 alla citata deliberazione della Giunta regionale n. 865/2013, più precisamente, individua gli obiettivi e le azioni da porre in essere per ciascuna delle seguenti aree tematiche:

- A. Requisiti Generali Aziende sanitarie;
- B. Gestione Sanitaria Accentrata (GSA);
- C. Consolidato regionale;
- D. Area immobilizzazioni;
- E. Area rimanenze;
- F. Area crediti e ricavi;
- G. Area disponibilità liquide;
- H. Area patrimonio netto;
- I. Area debiti e costi.

Considerato che tra le azioni che il livello regionale deve compiere per la realizzazione dei singoli obiettivi ad essa assegnati nelle aree da sub D. a sub I. è compresa la redazione dei documenti regionali sulle procedure (Linee guida) da adottarsi per ciascuna area tematica anzidetta;

Preso atto che il Tavolo tecnico di verifica degli adempimenti regionali in materia di spesa sanitaria, di cui all'articolo 12 dell'Intesa in sede di Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le Province Autonome del 23 marzo 2005, in occasione dell'incontro tenutosi in data 22 ottobre 2014 per la verifica degli adempimenti ai fini dell'accesso all'integrazione al finanziamento del Fondo Sanitario Regionale per l'anno 2013, con riferimento al Percorso regionale Attuativo della Certificabilità dei bilanci degli Enti del Servizio Sanitario Regionale, approvato con la citata deliberazione della Giunta Regionale n. 865 del 24 giugno 2013, ha formulato delle raccomandazioni che hanno richiesto un adeguamento dello stesso;

Dato atto che con la deliberazione di Giunta regionale n. 150 del 23 febbraio 2015 "Adeguamento della deliberazione della Giunta regionale n. 865 del 24 giugno 2013 di approvazione del Percorso Attuativo della Certificabilità" si è provveduto a:

- recepire le prescrizioni/raccomandazioni formulate dal citato Tavolo tecnico di verifica degli adempimenti regionali in occasione della verifica dell'adempimento at) "Attuazione dell'articolo 11 dell'Intesa Stato-Regioni del 3 dicembre 2009 in materia di certificabilità dei bilanci", degli anni 2012 e 2013";

- tenere anche conto delle indicazioni acquisite grazie all'esperienza maturata dal Gruppo di Progetto e dai primi Gruppi di lavoro operativi attivati a livello regionale, che hanno fornito importanti riferimenti per ottimizzare la pianificazione e l'organizzazione delle attività necessarie per l'attuazione del PAC, nonché per la definizione dei criteri e della metodologia di lavoro;

- finalizzare il PAC regionale sia al raggiungimento dei requisiti per la certificabilità dei bilanci sanitari definiti dal citato D.M. del 1 marzo 2013, che all'ulteriore miglioramento ed omogeneizzazione delle gestioni amministrativo-contabili aziendali a supporto del percorso regionale di integrazione e di unificazione delle funzioni amministrative e per migliorare la governance amministrativo-contabile del sistema sanitario;

- sostituire il Piano attuativo della certificabilità approvato quale allegato 1) della citata deliberazione n. 865/2013;

- confermare la Relazione iniziale di accompagnamento del PAC approvata quale allegato 2) della citata deliberazione n. 865/2013;

- ribadire che le Direzioni aziendali sono impegnate nella complessiva attuazione del PAC regionale, nel rispetto della tempistica e delle azioni previste dal Piano attuativo della certificabilità, nonché delle indicazioni contenute nelle Linee guida regionali;

- confermare i soggetti della Regione responsabili del PAC così come individuati con la citata DGR 865/2013;

Richiamata la deliberazione di Giunta regionale n. 628 del 29 maggio 2015 avente ad oggetto "Riorganizzazione della Direzione Generale Sanità e Politiche Sociali" che, tra l'altro, ha ridefinito l'assetto organizzativo dei Servizi della Direzione stessa ed ha:

- modificato dal 1/6/2015 la denominazione della Direzione Generale Sanità e Politiche sociali in "Direzione Generale Sanità e Politiche Sociali e per l'Integrazione";

- soppresso, dal 15/7/2015, il Servizio Programmazione Economico-finanziaria e istituito un nuovo Servizio denominato "Amministrazione del Servizio Sanitario Regionale, sociale e socio-sanitario";

Considerate le modifiche intervenute in ordine al rinnovamento dei vertici istituzionali delle Aziende sanitarie con le designazioni delle nuove Direzioni aziendali avvenute nel febbraio 2015;

Dato atto che la deliberazione di Giunta Regionale n. 2147 del 21 dicembre 2015 "aggiornamento delle deliberazioni di giunta regionale n. 865/2013 e n. 150/2015 in merito all'individuazione dei responsabili del percorso attuativo della certificabilità":

- ha confermato i contenuti del Piano attuativo della certificabilità, che costituisce l'allegato 1) alla deliberazione di Giunta regionale n. 150 del 23 febbraio 2015 precedentemente approvato quale allegato 1) della citata deliberazione n. 865/2013;

- ha confermato i contenuti della Relazione iniziale di accompagnamento del PAC regionale approvata quale allegato 2) della citata deliberazione n. 865/2013;

- ha designato:

- quale responsabile del coordinamento delle attività necessarie per la corretta e completa attuazione del PAC regionale il Direttore Generale Sanità e Politiche Sociali e per l'Integrazione;

- quale responsabile del raggiungimento degli obiettivi previsti dal PAC il Responsabile del Servizio Amministrazione del Servizio Sanitario Regionale, Sociale e Socio-sanitario;

- ha attribuito il coordinamento del Gruppo di progetto per l'attuazione del PAC al Responsabile del Servizio Amministrazione del Servizio Sanitario Regionale, Sociale e Socio-sanitario;

- ha delegato il Responsabile del Servizio Amministrazione del Servizio Sanitario Regionale, Sociale e Socio-sanitario alla costituzione dei Gruppi di lavoro regionali;

Richiamata la determinazione n. 8854 del 22 luglio 2013 con la quale il Direttore Generale Sanità e Politiche Sociali ha costituito il Gruppo di Progetto PAC, modificato nella sua composizione con determinazione n. 14600 del 16 settembre 2016, al quale è stata affidata, tra l'altro, l'individuazione ed il coordinamento dei Gruppi di lavoro operativi necessari per sviluppare specifiche aree tematiche, nonché l'approvazione degli elaborati predisposti dai Gruppi medesimi e la verifica della loro applicabilità;

Considerato che i Gruppi di lavoro per la redazione delle Linee Guida regionali sono stati costituiti, a partire dal 2013, tenendo conto della rappresentatività delle diverse aziende sanitarie e delle diverse professionalità presenti al loro interno, per specifica area tematica, nonché con il coinvolgimento dei membri dei collegi sindacali e del personale regionale esperto in materia di contabilità e bilancio;

Preso atto che i Gruppi, di cui alla precedente premessa, hanno terminato la loro attività licenziando i documenti regionali sulle procedure (o Linee guida regionali) per ciascuna area tematica prevista dal PAC, e più precisamente:

1. Linea Guida "Modello di procedura amministrativo contabile e di istruzione operativa delle aziende sanitarie e ospedaliere della regione Emilia-Romagna", comunicata alle aziende sanitarie con NP 214482 del 1/4/2015;
2. Linea Guida "Regolamento di Budget", comunicata alle aziende sanitarie con NP 214482 del 1/4/2015;
3. Linea Guida "Immobilizzazioni", comunicata alle aziende sanitarie con NP 0806228 del 2/11/2015;
4. Linea Guida "Rimanenze", comunicata alle aziende sanitarie con NP 214482 del 1/4/2015;

5. Linee Guida “Patrimonio Netto”, comunicata alle aziende sanitarie con NP 214482 del 1/4/2015;
6. Linee Guida “Crediti e ricavi”, comunicata alle aziende sanitarie con NP 0235302 del 4/4/2016;
7. Linee Guida “Disponibilità liquide”, comunicata alle aziende sanitarie con NP 0235302 del 4/4/2016;
8. Linea Guida “Fondi Rischi ed Oneri”, comunicata alle aziende sanitarie con NP 0875628 del 16/12/2015
9. Linea Guida “Debiti e costi”, comunicata alle aziende sanitarie con NP 0640685 del 30/9/2016.

Visto che il Gruppo di Progetto PAC ha approvato gli elaborati predisposti dai Gruppi medesimi e ne ha verificato la loro applicabilità, così come previsto dalla determinazione n. 8854 del 22 luglio 2013;

Considerato che le Aziende Sanitarie della Regione nel corso del triennio 2015, 2016 e 2017 hanno dato attuazione al Percorso attuativo della certificabilità dei bilanci attraverso la redazione, implementazione applicazione operativa e verifica delle procedure aziendali, recependo i contenuti delle linee guida regionali coerentemente a quanto previsto dal cronoprogramma, allegato 1 alla DGR 150/2013. A conclusione dell'applicazione operativa delle procedure e dei documenti aziendali, con riferimento all'intera area contabile, i Collegi Sindacali hanno svolto le Revisioni Limitate, ossia delle procedure di verifica concordate e relazionate gli esiti alle Direzioni Aziendali ed al responsabile regionale del coordinamento del PAC, circa la completa e corretta realizzazione delle azioni del PAC ed il raggiungimento dei relativi obiettivi secondo quanto previsto dal cronoprogramma, allegato 1 alla DGR 150/2013.

Precisato inoltre che la Regione e le Aziende Sanitarie, compresa la Gestione Sanitaria Accentrata (GSA) sono impegnate nella realizzazione del progetto di implementazione della nuova piattaforma applicativa software e di servizi correlati per la Gestione informatizzata dell'Area Amministrativa Contabile (GAAC) delle Aziende Sanitarie della Regione Emilia-Romagna (determina Intercent-ER n.70 del 06/03/2017 per l'aggiudicazione definitiva e Convenzione intercent-ER stipulata in data 11/05/2017 n. repertorio RSPIC/2017/91), sistema che dovrà garantire la gestione dei processi amministrativi-contabili e supportare le Aziende Sanitarie, compresa la Gestione Sanitaria Accentrata (GSA) nelle attività finalizzate alla certificabilità dei bilanci.

Ravvisata, pertanto, la necessità di approvare le Linee Guida regionali anzidette;

Richiamati:

- la L.R. 26 novembre 2001, n. 43 “Testo unico in materia di organizzazione e di rapporti di lavoro nella Regione Emilia-Romagna” e successive modificazioni ed integrazioni;
- il D.Lgs. 14 marzo 2013, n.33 “Riordino della disciplina riguardante gli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni da parte delle pubbliche amministrazioni” e s.m.;
- le proprie deliberazioni:
- n. 89 del 30 gennaio 2017 "Approvazione del piano triennale di prevenzione della corruzione 2017-2019”;
- n.486 del 10 aprile 2017 “Direttiva di indirizzi interpretativi per l'applicazione degli obblighi di pubblicazione previsti dal d.lgs. n. 33 del 2013. attuazione del piano triennale di prevenzione della corruzione 2017-2019”;

Richiamate, inoltre, le proprie deliberazioni:

- n. 2416 del 29 dicembre 2008 avente per oggetto: “Indirizzi in ordine alle relazioni organizzative e funzionali tra le strutture e sull'esercizio delle funzioni dirigenziali. Adempimenti conseguenti alla delibera 999/2008. Adeguamento e aggiornamento della delibera 450/2007” e successive modificazioni;
 - n. 193 del 27 febbraio 2015 concernente “Contratto di lavoro ai sensi dell'art. 43 L.R. 43/2001 e affidamento dell'incarico di Direttore Generale Sanità e Politiche Sociali”;
 - n. 628 del 29 maggio 2015 ad oggetto "Riorganizzazione della Direzione Generale Sanità e Politiche Sociali" come rettificata dalla n. 1026 del 27 luglio 2015;
 - n. 2189 del 21 dicembre 2015 ad oggetto "Linee di indirizzo per la riorganizzazione della macchina amministrativa regionale”;
 - n. 270 del 29 febbraio 2016 ad oggetto “Attuazione prima fase della riorganizzazione avviata con delibera 2189/2015”;
 - n. 622 del 28 aprile 2016 ad oggetto “Attuazione seconda fase della riorganizzazione avviata con delibera 2189/2015”
 - n. 702 del 16 maggio 2016 ad oggetto “Approvazione incarichi dirigenziali prorogati e conferiti nell'ambito delle Direzioni Generali, Agenzie, Istituto e nomina dei responsabili della prevenzione della corruzione, della trasparenza e accesso civico, della sicurezza del trattamento dei dati personali, e dell'anagrafe per la stazione appaltante”.
 - n. 1107 dell'11 luglio 2016 ad oggetto “Integrazione delle declaratorie delle strutture organizzative della giunta regionale a seguito dell'implementazione della seconda fase della riorganizzazione avviata con delibera 2189/2015”;
 - n. 1681 del 17 ottobre 2016 “Indirizzi per la prosecuzione della riorganizzazione della macchina amministrativa regionale avviata con delibera n. 2189/2015”;
 - n. 2344 del 21/12/2016 “Completamento della riorganizzazione della direzione generale cura della persona, salute e welfare”;
 - n.3 del 11 gennaio 2017 “Approvazione incarichi dirigenziali conferiti nell'ambito dell'Agenzia di informazione e comunicazione, dell'Agenzia sanitaria e sociale regionale, della Direzione generale Agricoltura, caccia e pesca e della Direzione generale Cura della persona, salute e welfare e riconoscimento retribuzione di posizione fr1super”;
 - n.468 del 10 aprile 2017 “Il sistema dei controlli interni nella Regione Emilia-Romagna”;
- Dato atto del parere allegato;
- Su proposta dell'Assessore alle Politiche per la Salute;
- A voti unanimi e palesi
- delibera:
- per quanto in premessa esposto e qui integralmente richiamato:
1. di approvare, quali strumenti operativi da adottarsi per il raggiungimento degli obiettivi fissati dal Piano attuativo della certificabilità approvato con la DGR 150/2015, le Linee guida regionali, allegate al presente atto, di seguito elencate:
 - Linea Guida “Modello di procedura amministrativa contabile e di istruzione operativa delle aziende sanitarie e ospedaliere della regione Emilia-Romagna”, comunicata alle aziende sanitarie con NP 214482 del 1/4/2015 (Allegato 1);

- Linea Guida “Regolamento di Budget”, comunicata alle aziende sanitarie con NP 214482 del 1/4/2015 (Allegato 2);
- Linea Guida “Immobilizzazioni”, comunicata alle aziende sanitarie con NP 0806228 del 2/11/2015 (Allegato 3);
- Linea Guida “Rimanenze”, comunicata alle aziende sanitarie con NP 214482 del 1/4/2015 (Allegato 4);
- Linee Guida “Crediti e ricavi”, comunicata alle aziende sanitarie con NP 0235302 del 4/4/2016 (Allegato 5);
- Linee Guida “Disponibilità liquide”, comunicata alle aziende sanitarie con NP 0235302 del 4/4/2016 (Allegato 6);
- Linee Guida “Patrimonio Netto”, comunicata alle aziende sanitarie con NP 214482 del 1/4/2015 (Allegato 7);
- Linea Guida “Fondi Rischi ed Oneri”, comunicata alle aziende sanitarie con NP 0875628 del 16/12/2015 (Allegato 8);
- Linea Guida “Debiti e costi”, comunicata alle aziende

sanitarie con NP 0640685 del 30/9/2016 (Allegato 9);

2. Di delegare il Direttore Generale Cura della Persona e Welfare, quale responsabile del coordinamento delle attività necessarie per la corretta e completa attuazione del PAC regionale ad approvare con propria determinazione le successive modifiche e integrazioni delle suddette Linee Guida Regionali, anche per le modifiche che si dovessero rendere necessarie a seguito dell’implementazione del nuovo sistema informativo Gestione informatizzata dell’Area Amministrativo Contabile (GAAC);

3. di dare atto che, per quanto previsto in materia di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni, si provvederà ai sensi delle disposizioni normative ed amministrative richiamate in parte narrativa;

4. di pubblicare il presente provvedimento nel Bollettino Ufficiale della Regione.



Piano Attuativo della Certificabilità
Deliberazione della Giunta Regionale n. 865 del 24 giugno 2013

MODELLO DI PROCEDURA AMMINISTRATIVO CONTABILE E
DI ISTRUZIONE OPERATIVA
DELLE AZIENDE SANITARIE E OSPEDALIERE DELLA REGIONE EMILIA ROMAGNA

**Sussidio per la Redazione
di Procedure Amministrativo contabili
e
di Istruzioni Operative**

Sussidio per la Redazione di Procedure/Istruzioni Operative

Sommario

Obiettivi del documento	3
Definizioni/Abbreviazioni.....	3
Premessa.....	3
Format delle Procedure/Istruzioni Operative.....	4
Intestazione di Pagina.....	4
Piè di pagina	4
Redazione.....	5
Verifica.....	5
Approvazione.....	5
Elenco Allegati	5
Sommario	6
Obiettivo.....	6
Campo e luoghi di applicazione	6
Riferimenti normativi, bibliografici e documentali	7
Abbreviazioni e Definizioni.....	7
Processo.....	8
Diagramma di flusso.....	8
Matrice delle Responsabilità	9
Descrizione	10
Indicatori	10

ABBREVIAZIONI	
IO	Istruzioni Operative
CDR	Centro di Responsabilità
PAC	Percorso Attuativo di Certificabilità
SGQ	Sistema Gestione Qualità
UA/UO	Unità Assistenziale / Unità Operativa

Sussidio per la Redazione di Procedure/Istruzioni Operative

Obiettivi del documento

Scopo del presente sussidio è supportare gli operatori nella stesura delle procedure amministrativo-contabili e delle relative istruzioni operative previste dal percorso attuativo della certificabilità regionale.

In particolare il documento ha l'obiettivo di:

- fornire una guida metodologica e operativa per agevolare lo sviluppo di procedure e istruzioni operative finalizzate alla redazione della documentazione;
- precisare e commentare la terminologia utilizzata nei format delle Procedure e delle Istruzioni Operative;
- garantire un adeguato livello di uniformità e comparabilità delle procedure amministrativo contabili applicate ai fini della produzione e consolidamento dei dati regionali.

Definizioni

Le procedure/istruzioni operative sono strumenti con cui le aziende rendono oggettivo, sistematico e verificabile lo svolgimento delle attività: ciò si rende necessario soprattutto in organizzazioni ad alta complessità.

Le procedure possono pertanto essere definite:

“Insieme di azioni finalizzate ad un obiettivo (DPR 14.1.97). In generale: Modo specificato per svolgere un'attività o un processo [UNI EN ISO 9000:2005 P.to 3.4.5].”

Scopo delle procedure è garantire l'efficacia e l'efficienza del Sistema Amministrativo contabile, consentendo la riproducibilità e la trasferibilità del 'come si fa' specifico, descrivono l'insieme di azioni professionali finalizzate ad un obiettivo e rappresentano lo strumento con cui si dà evidenza documentale di un processo favorendone la tracciabilità e verificabilità.

Le istruzioni operative sono lo strumento idoneo a descrivere in modo puntuale le attività che hanno una valenza tecnico-pratica, pertanto sono spesso utili per dettagliare attività facenti parte di un processo oggetto di una procedura e che, se descritte in un unico documento, creerebbe difficoltà di lettura del percorso generale. L'istruzione operativa può essere riferita a una o più procedure.

Premessa

Le Procedure/IO fanno parte della documentazione utilizzata nell'ambito del sistema amministrativo contabile aziendale. La loro gestione e conservazione, nonché il loro controllo ed aggiornamento, devono garantire che ogni operatore abbia a disposizione, nella versione aggiornata, tutte le informazioni necessarie per lo svolgimento delle attività.

A tale scopo, le versioni iniziali delle procedure amministrativo contabili devono essere approvate tramite deliberazione, il cui rispetto ed aggiornamento è affidato alla direzione amministrativa. La medesima delibera deve individuare il responsabile della procedura e definire le modalità di approvazione delle successive revisioni.

Questi è responsabile anche della scelta più adeguata delle modalità di distribuzione del documento ed è il soggetto di riferimento per eventuali richieste di cambiamento e aggiornamento del contenuto della stessa.

E' necessario, inoltre, che il documento sia sempre pubblicato nella intranet aziendale in una specifica sezione contenente esclusivamente le versioni in vigore di tutte le

Sussidio per la Redazione di Procedure/Istruzioni Operative

procedure/I.O. amministrativo contabili in modo da garantire la reperibilità delle stesse a tutti gli operatori soggetti alla loro applicazione evitando quindi l'eventuale utilizzo di versioni cartacee divenute obsolete.

Le Procedure/IO applicano criteri condivisi che rientrano nella "corretta gestione della documentazione" e che prevedono l'applicazione delle modalità definite a livello aziendale di validazione, emissione, distribuzione, revisione, approvazione, rintracciabilità, conservazione ed eliminazione dei documenti, in coerenza con la specifica procedura aziendale per la gestione della documentazione del sistema di gestione per la qualità.

Qualora il format in uso nell'Azienda non dovesse corrispondere esattamente a quello proposto dalla presente linea guida esso potrà comunque essere mantenuto a condizione che tutti i campi siano comunque presenti indipendentemente dalla posizione nel testo e dalla forma grafica.

Le Procedure/IO in uso devono essere esplicitate nell'elenco documenti prodotto dai diversi livelli organizzativi aziendali che le applicano: questo garantisce la diffusione delle modalità organizzative definite dai soggetti coinvolti nell'ambito dei processi/attività oggetto di Procedure/IO.

Nello specifico, una procedura amministrativo contabile deve:

- chiarire l'obiettivo della procedura: ovvero esplicitare le finalità normative e aziendali da garantire con la sua definizione
- chiarire i rapporti fornitore-cliente all'interno del processo
- rendere chiaramente comprensibili le attività che devono essere svolte per il raggiungimento dell'obiettivo e chiaramente definiti i tempi di svolgimento
- rendere trasparente il sistema di responsabilità inerenti al processo, sia per quanto riguarda il processo nel suo insieme che per le singole attività
- esplicitare le modalità di controllo interno dell'attività stessa
- garantire la disponibilità in forma aggiornata della procedura a tutti i soggetti interessati
- garantire le opportune evidenze dell'attività svolta.

Format delle Procedure/Istruzioni Operative

Intestazione di Pagina

Logo dell'Azienda	Titolo	Indicare: - Procedura aziendale/IO - Codice Procedura/IO
-------------------	--------	--

La modalità di codifica è definita all'interno di ogni Azienda.

Piè di pagina

Data emissione o ultima revisione	N. Rev	Pagina 4 di 11
-----------------------------------	--------	----------------

La prima versione del documento è la Revisione 0, pertanto le successive saranno Rev 1, Rev 2, ecc

Data emissione:18 settembre 2013	N. Rev. 1	Pag.4 di 11
----------------------------------	-----------	-------------

Sussidio per la Redazione di Procedure/Istruzioni Operative

Redazione	<p>In questa sezione sono indicati Nome e Cognome di tutti coloro che hanno partecipato all'elaborazione e alla redazione della procedura e le relative funzioni e/o ruoli professionali ricoperti in Azienda. Non è prevista la firma dei componenti del Gruppo.</p> <p><u>Nota bene</u> Procedure e Istruzioni operative devono essere frutto di un lavoro di condivisione tra operatori con esperienza e competenze specifiche rispetto ad una o più attività che compongono il processo oggetto del documento. Per dare evidenza di tale multidisciplinarietà e ricchezza di contributi nel campo "Redazione" occorre specificare i nominativi e le rispettive funzioni o ruoli professionali dei diversi componenti del Gruppo di redazione.</p>
Verifica	<p>In questa sezione è indicato chi esegue la verifica della correttezza dell'impostazione metodologica del Documento. L'attività di verifica deve essere confermata dall'apposizione della firma o mediante applicativo software di gestione via web della documentazione</p>
Approvazione	<p>In questa sezione sono indicati coloro (Nome, cognome e funzione ricoperta in Azienda) che hanno responsabilità rispetto ai seguenti ambiti:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ verifica della correttezza e coerenza del contenuto rispetto a leggi, norme, linee guida, ecc., che concorrono al contenuto della procedura ▪ garanzia sulle effettive condizioni che permettono la corretta applicazione della procedura. <p><u>Nota bene:</u> Le responsabilità sono legate allo svolgimento di specifiche attività e di conseguenza sono declinate all'interno della Matrice di Responsabilità.</p> <p>Tutti coloro che sono individuati per l'approvazione appongono la propria firma o utilizzano lo specifico applicativo al termine dell'analisi eseguita.</p>

Elenco Allegati

Allegato N.	Titolo dell'Allegato	Codice

Sussidio per la Redazione di Procedure/Istruzioni Operative

--	--	--

Gli allegati sono l'insieme di Moduli di Registrazione, Istruzioni operative, tabelle esplicative, riferimenti organizzativi (es.: recapiti di sedi, numeri telefonici) che derivano direttamente dalla Procedura/IO, o altri documenti integrativi che sono fisicamente allegati alla procedura. Tutti i moduli di registrazione¹sviluppati devono essere codificati secondo quanto previsto dalle specifiche modalità in uso in ogni azienda.

Il titolo assegnato all'allegato deve corrispondere a quello riportato nella tabella della procedura/IO.

Qualora la Procedura/IO non preveda allegati questa sezione **NON** deve essere cancellata, ma dovrà essere barrata con il seguente simbolo //.

Sommario

E' necessario dettagliare il Sommario in modo da facilitare gli utilizzatori nella consultazione della Procedura/IO. Il sommario è redatto tenuto conto dei contenuti minimi previsti nella linea guida regionale di riferimento per la procedura

Obiettivo

Deve essere indicato l'obiettivo/i normativo, organizzativo e di controllo interno che la procedura si prefigge di perseguire rispetto al processo descritto.

Nota bene: Generalmente in questa sezione viene esplicitato l'obiettivo generale del processo descritto, che sarebbe opportuno poi declinare in obiettivi specifici. Gli obiettivi specifici devono essere misurabili attraverso indicatori (presenti, nel caso delle procedure, nell'apposita sezione). E' quindi necessario che ci sia coerenza tra ciò che si vuole perseguire (obiettivi specifico) e ciò che viene sottoposto a misurazione (indicatore).

In questo paragrafo in genere sono descritte anche gli scopi/motivazioni per i quali si è deciso di documentare un processo o un'attività attraverso una Procedura/IO.

Ad esempio: omogeneizzare i comportamenti, definire le responsabilità rispetto a specifiche attività, facilitare l'inserimento del nuovo personale, etc.

Campo e luoghi di applicazione

Il campo di applicazione indica le situazioni organizzative, ecc., nelle quali si applica la Procedura/IO. Qualunque operatore che consulta la Procedura/IO deve essere in grado di individuare attraverso questo paragrafo in quale contesto organizzativo deve applicare quanto in essa descritto, ossia svolgere le attività in ordine alla descrizione del processo.

I luoghi di applicazione indicano le articolazioni organizzative e i contesti strutturali (ad esempio Unità operative o sedi) nella quale la Procedura/IO si applica. Anche questa indicazione deve chiarire ad un operatore se la procedura è applicabile nel contesto in cui opera.

Se la Procedure/IO aziendale deve essere applicata in tutte le sedi dell'Azienda può essere utilizzata la dicitura generica "tutte le articolazioni organizzative aziendali".

¹Strumento di registrazione di un'attività che richiede compilazione da parte degli operatori

Sussidio per la Redazione di Procedure/Istruzioni Operative

Riferimenti normativi e documentali

Devono essere elencati gli atti legislativi, regolamenti, norme nazionali o internazionali, Accordi, delibere Regionali e/o aziendali, Linee Guida Regionali, ecc, ed anche documenti aziendali, le cui prescrizioni sono in parte incorporate nella Procedura/IO o al cui contenuto la procedura dà risposta come applicazione concreta all'interno dell'Azienda. Nel contempo rappresenta per gli operatori una fonte per approfondire aspetti trattati all'interno della procedura.

Al fine di favorire una corretta identificazione dei documenti utilizzati, si propongono i seguenti esempi:

- Decreto Legislativo 23 giugno 2011, n. 118 "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42.
- Decreto Ministeriale 17 settembre 2012 per la parte che approva i primi documenti afferenti la Casistica applicativa del Decreto legislativo n. 118/2012;
-
- Legge Regionale 20 dicembre 1994, n. 50 "Norme in materia di programmazione, contabilità, contratti e controllo delle Aziende sanitarie";
- Regolamento Regionale 27 dicembre 1995, n. 61 e s.m.i. "Regolamento regionale di contabilità economica";
- Deliberazione della Giunta Regionale n. 865 del 24 giugno 2012 "Approvazione del Percorso Attuativo della Certificabilità ai sensi del D.M. 1 marzo 2013"
- Linee Guida regionali;
-
- Codice Civile;
- Principi contabili del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e del Consiglio Nazionale dei Ragionieri, revisionati dall'Organismo Italiano di Contabilità;
- Principi di revisione nazionali;
- Principi di revisione internazionali (ISA).
-

Una puntuale elencazione dei riferimenti normativi e documentali inerenti le diverse procedure, sarà individuata nelle specifiche Linee Guida regionali.

Definizioni e Abbreviazioni

Devono essere riportate le definizioni dei termini utilizzati all'interno del documento e soggette a discrezionalità d'interpretazione, tenendo conto della conoscenza degli utilizzatori in modo da evitare inutili precisazioni. La definizione è necessaria quando lo stesso termine può assumere diverso significato in base alle circostanze di impiego.

Definizioni	

E' necessario, inoltre, scrivere per esteso abbreviazioni, acronimi e sigle utilizzate all'interno della Procedura/IO per renderla leggibile a tutti i fruitori, anche in considerazione del fatto che la stessa sigla può avere significati differenti nei diversi contesti.

E' opportuno elencare le abbreviazioni in ordine alfabetico per facilitarne la ricerca.

Sussidio per la Redazione di Procedure/Istruzioni Operative

Nota bene: si suggerisce di limitare l'uso di abbreviazioni in quanto rendono la consultazione del documento difficoltosa.

Abbreviazioni	

Anche in questo caso, se la sezione non è utilizzata **NON** dovrà essere cancellata ma dovrà essere barrata con il seguente simbolo //.

Esempi:

DEFINIZIONI	
//	//

ABBREVIAZIONI	
SGQ	Sistema di Gestione per la Qualità
VII	Visita Ispettiva Interna

Processo

I format predisposti permettono la descrizione del processo/attività attraverso diversi strumenti: Diagramma di flusso, Matrice delle Responsabilità e descrizione narrativa: ciò dà la possibilità di approfondire il processo sotto i vari punti di vista come di seguito specificato.

Diagramma di flusso

Il Diagramma di flusso è una rappresentazione grafica della sequenza logico/temporale delle attività.

E' lo strumento più adatto quando il processo si articola in più momenti decisionali o quando ci sono criticità nell'ordine cronologico delle attività che concorrono al processo.

Il diagramma di flusso è il presupposto per la definizione degli adeguati livelli di controllo interno della procedura stessa

Per renderne univoca la lettura occorre attenersi all'uso della seguente simbologia:

Sussidio per la Redazione di Procedure/Istruzioni Operative

**Matrice delle Responsabilità**

La matrice delle Responsabilità è uno strumento fondamentale, specialmente quando ad un processo partecipano molte figure professionali/articolazioni organizzative, o quando ci sono criticità sul chi fa che cosa, anche se le funzioni coinvolte sono solo due. Per ciascuna delle attività del processo descritte, in questo paragrafo vengono riassunte le funzioni coinvolte e le relative responsabilità.

Deve essere esplicitato per ciascuna delle funzioni richiamate in Procedura ed in Istruzione Operativa, in relazione alle attività descritte, se vi è responsabilità primaria (R), o coinvolgimento (C), nell'attività.

Funzione \ Attività					

R= responsabile, C= coinvolto

Qualora vi siano attività che possono essere svolte indifferentemente da diversi attori occorre indicare in quale situazione la responsabilità è attuata e usare la sigla R* cioè asteriscando la R interessata e specificando in legenda il motivo, ad es:

R* = per l'ambito di competenza

Sussidio per la Redazione di Procedure/Istruzioni Operative

Ad esempio:

Fase	Titolo	Responsabilità
1	Richiesta dati	U.O. G.E.F.
2	Individuazione del Responsabile	U.O. Farmaceutica
3	Data di svolgimento dell'inventario al 31/12	U.O. Farmaceutica
4	Accertamento delle chiusure contabili	Responsabile Inventario
5	Controllo delle eventuali movimentazioni in corso di inventario	Responsabile Inventario
6	Stampa inventario contabile pre-conta. Identificazione e descrizione delle scorte	Responsabile Inventario
7	Rilevazione fisica delle giacenze	Squadra I° conta
8	Tattamento differenze inventariali	Squadra II° conta
9	Stampa inventario analitico	Responsabile Magazzino Farmaceutico
10	Tattamento beni scaduti	Responsabile Magazzino Farmaceutico
11	Comunicazione all'U.O. G.E.F.	Responsabile Magazzino Farmaceutico
12	Rilevazioni contabili	U.O. Gestioni Economiche e Finanziarie
13	Conservazione delle evidenze e dei controlli	Responsabile Magazzino Farmaceutico

Per le attività che sono oggetto di definizione delle responsabilità dovrà essere preso a riferimento il diagramma di flusso entrando nel dettaglio della scomposizione delle attività qualora si debbano mettere in evidenza responsabilità specifiche.

Descrizione

La descrizione narrativa esplicita le azioni e le modalità di svolgimento delle singole attività dettagliate nella Matrice delle Responsabilità e/o nel Diagramma di flusso ed è utilizzata per esplicitare i criteri in base ai quali gli operatori assumono decisioni o svolgono attività specifiche .

Nella descrizione del processo è necessario richiamare nei momenti di utilizzo i moduli riportati nella sezione "Elenco Allegati", riportando il numero di codice e l'esatto titolo dell'allegato. L'impostazione del testo deve seguire un'articolazione per paragrafi e sottoparagrafi.

Indicatori/Parametri controllo

Nella fase di implementazione del Percorso verso la certificabilità gli indicatori vengono identificati tra quelli definiti dal Decreto Ministeriale 18 Gennaio 2011 e/o contenuti nelle Linee Guida Regionali.

Sussidio per la Redazione di Procedure/Istruzioni Operative

Il format regionale di Procedura A/C, di Istruzione Operativa, di Allegato ed il Sussidio per la loro redazione sono stati predisposti dal seguente Gruppo di lavoro:

- Laura Biagetti Azienda USL di Bologna
- Annamaria Gentili Istituto Ortopedico Rizzoli
- Giovanni Sessa Azienda USL di Ferrara
- Anna Petrini Azienda Ospedaliero-Universitaria di Bologna
- Niccolò Persiani Esperto contabile e di procedure
- Andrea Davalli Servizio Programmazione Economico-Finanziaria DGSPS

Logo Azienda	
TITOLO	Procedura Codice

Redazione	<u>Gruppo di redazione:</u>
Verifica	Firma
Approvazione	Firma

Elenco Allegati

Allegato N.	Titolo dell'Allegato	Codice

Logo Azienda	
TITOLO	Procedura Codice

Sommario

1. Scopo/Obiettivo	3
2. Campo e luoghi di applicazione.....	3
3. Riferimenti normativi, bibliografici e documentali.....	3
4. Definizioni e Abbreviazioni	3
5. Processo	3
Diagramma di flusso	3
Matrice delle Responsabilità	3
Descrizione	3
6. Indicatori/Parametri di controllo	4

Logo Azienda	
TITOLO	Procedura Codice

1. Scopo/Obiettivo**2. Campo e luoghi di applicazione****3. Riferimenti normativi, bibliografici e documentali**

- 1.
- 2.

4. Definizioni e Abbreviazioni

Definizioni	

Abbreviazioni	

5. Processo**Diagramma di flusso (vedi sussidio per la simbologia da utilizzare)**

La predisposizione del diagramma di flusso è obbligatoria.

Matrice delle Responsabilità

La predisposizione della matrice delle responsabilità è obbligatoria.

Funzione \ Attività	Resp UO	Coord Inf

R = Responsabile, C = Coinvolto, R*= Responsabile per l'ambito di competenza

Descrizione

Logo Azienda	
TITOLO	Procedura Codice

6. Indicatori/Parametri di controllo

Obiettivo	Standard /Target*	Resp. Raccolta /elaborazione dati	Frequenza elaborazione	Destinatario**

*Specificare se il valore riportato nella colonna è lo standard di riferimento o il target aziendale a cui tendere

**E' il decisore finale, colui che dovrà decidere le azioni di miglioramento a seguito di scostamenti rispetto allo standard/target

Logo Azienda	
TITOLO	Istruzione Operativa Codice

Redazione	<u>Coordinatore del Gruppo:</u> <u>Gruppo di redazione:</u>
Verifica	Firma
Approvazione	Firma

Elenco Allegati

Allegato N.	Titolo dell'Allegato	Codice

Logo Azienda	
TITOLO	Istruzione Operativa Codice

Sommario

1. Scopo/Obiettivo	3
2. Campo e luoghi di applicazione.....	3
3. Riferimenti normativi, bibliografici e documentali.....	3
4. Definizioni e Abbreviazioni.....	3
5. Processo.....	3
Diagramma di flusso.....	3
Matrice delle Responsabilità.....	3
Descrizione.....	3

Logo Azienda	
TITOLO	Istruzione Operativa Codice

1. Scopo/Obiettivo**2. Campo e luoghi di applicazione****3. Riferimenti normativi, bibliografici e documentali**

- 1.
- 2.

4. Definizioni e Abbreviazioni

Definizioni	

Abbreviazioni	

5. Processo**Diagramma di flusso (vedi sussidio per la simbologia da utilizzare)**

La predisposizione del diagramma di flusso non è obbligatoria per l'Istruzione Operativa: è opportuna al fine di esemplificare meglio la sequenza delle attività svolte.

Matrice delle Responsabilità

La predisposizione della matrice delle responsabilità è obbligatoria anche per l'Istruzione Operativa al fine di esemplificare meglio i livelli di responsabilità e di coinvolgimento nelle attività svolte.

Funzione \ Attività	Resp UO	Coord Inf

R = Responsabile, C = Coinvolto, R* = Responsabile per l'ambito di competenza

Descrizione

Logo Azienda	Titolo dell'allegato	PROCEDURA AZIENDALE Codice ALLEGATO ...
---------------------	-----------------------------	---



Piano Attuativo della Certificabilità
 deliberazione della Giunta Regionale n. 865 del 24 giugno 2013

LINEA GUIDA REGIONALE AL REGOLAMENTO DI BUDGET

1. OBIETTIVO	2
2. RIFERIMENTI NORMATIVI	3
3. DEFINIZIONI E ABBREVAZIONI	4
4. CARATTERISTICHE GENERALI	5
4.1 Principi Generali	5
4.1.1 Il Budget Operativo	6
4.1.2 I Budget Trasversali	6
4.2 La programmazione di budget: linee guida	7
4.3 La programmazione di budget: la negoziazione	8
5. CONTROLLO PERIODICO E SISTEMICO	9
5.1 Monitoraggio del budget operativo e dei budget trasversali	9
5.2 Revisione di Budget	10
5.3 Rendicontazione di fine anno	11
6. ALLEGATO: FLOW CHART DEL PERCORSO DI BUDGET	12

1. OBIETTIVO

Questo documento di linee guida individua i requisiti minimi e comuni per la realizzazione del processo di programmazione e controllo periodico e sistematico della gestione, concretizzando l'azione A.2 prevista nella DGR 856/2013 (*"Programmare, gestire e successivamente controllare, su base periodica ed in modo sistemico, le operazioni aziendali allo scopo di raggiungere gli obiettivi di gestione prefissati"*). Tale azione si suddivide in due sotto azioni:

A.2.1 - Definizione regolamento di budget aziendale. L'obiettivo è quello di omogeneizzare il sistema di definizione del budget aziendale, ossia dei risultati attesi e delle correlate risorse.

A.2.2 - Definizione sistema di reportistica aziendale. Tale sistema deve essere presente in ogni azienda con modalità sistemiche di processo omogenee.

A livello regionale, la programmazione e la verifica della gestione sanitaria sono effettuate periodicamente e in modo sistematico attraverso modalità descritte analiticamente nel punto 2) della Relazione di accompagnamento all'approvazione del PAC. In particolare, sono previsti incontri di concertazione e di verifica infrannuale Regione/Aziende, l'utilizzo dei dati di bilancio e di attività disponibili nelle banche dati regionali, l'utilizzo dei dati di contabilità analitica elaborati a livello regionale, la predisposizione del bilancio di missione che rende conto del perseguimento degli obiettivi di salute assegnati. A livello aziendale, sono stati attivati il sistema di programmazione, la gestione per budget, il controllo di gestione e la contabilità analitica previsti dalla L.R. 50/1994.

Le presenti linee guida hanno l'obiettivo di delineare i principi generali a cui devono attenersi le aziende sanitarie nel redigere il proprio regolamento di budget e riguardano il sistema di budget nel suo complesso (obiettivi strategici, attività, risorse umane, costi).

Le aziende sanitarie, nel redigere il proprio regolamento, devono tenere presente che:

- a) devono definire il proprio piano delle Macrostrutture, dei Centri di Responsabilità e dei Fattori Produttivi;
- b) devono far sì che i fattori produttivi siano univocamente riconducibili ai conti di contabilità generale fino al livello dei conti degli schemi ministeriali;
- c) possono inserire schede di budget aggregative dei centri di responsabilità (es. schede dipartimentali);
- d) devono disporre di budget operativi e trasversali;
- e) il contenuto minimo del budget operativo va esplicitato all'interno del regolamento;
- f) possono scegliere in autonomia l'elenco dei budget trasversali, che deve essere formalizzato nel regolamento. Il piano degli investimenti fa parte dei budget trasversali.
- g) devono esplicitare gli eventuali criteri di calcolo adottati e riportati nelle schede di budget (es. criterio del calcolo delle teste delle risorse umane);
- h) gli interlocutori nella negoziazione di budget possono essere, per esigenze organizzative, i centri di responsabilità;
- i) le aziende definiscono, all'interno del regolamento, le strutture organizzative interne deputate alla fornitura dei dati di monitoraggio del budget e all'analisi degli scostamenti (es. controllo di gestione, direzione medica, ecc...);
- j) la rendicontazione finale degli obiettivi di budget per la direzione strategica deve essere di norma prodotta entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello di budget;

- k) l'evidenza del collegamento tra gli obiettivi (e la loro eventuale pesatura) con la retribuzione di risultato, definita nell'ambito degli accordi integrativi aziendali, deve essere data all'interno del regolamento;
- l) il regolamento aziendale deve prevedere modalità atte ad assicurare la coerenza tra i contenuti dei budget operativi e di quelli trasversali;
- m) le aziende devono specificare gli strumenti di comunicazione e gli interlocutori finali del documento di budget.

2. RIFERIMENTI NORMATIVI

La legge 196 del 31 dicembre 2009 (*"Legge di contabilità e di finanza pubblica"*) è una legge di riforma, nata dalla necessità di adeguare il contesto normativo all'appartenenza all'Unione Monetaria Europea. La delega al Governo prevista nella Legge 196 per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche è stata attuata con il Decreto Legislativo 31 maggio 2011 n. 91 *"Disposizioni recanti attuazione dell'articolo 2 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, in materia di adeguamento ed armonizzazione dei sistemi contabili"*.

L'armonizzazione contabile costituisce un principio fondamentale per il coordinamento della finanza pubblica, teso a rafforzare le attività di programmazione, gestione, monitoraggio, controllo e rendicontazione finanziaria tra i diversi enti che compongono la pubblica amministrazione, nonché a favorire un migliore raccordo della disciplina contabile interna con quella adottata in ambito europeo ai fini del rispetto del Patto di stabilità e crescita. Per questo motivo, l'armonizzazione contabile non può limitarsi alle amministrazioni centrali, ma deve estendersi all'ambito regionale e locale. In tale senso sono intervenuti la legge 42/2009 (*"Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione"*) e successivamente, in attuazione della delega ivi contenuta, il decreto legislativo del 23 giugno 2011 n. 118 *"Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42"*). Il Decreto Legislativo 118/2011 ha individuato pertanto il quadro normativo di riferimento necessario all'avvio del percorso di certificabilità dei bilanci sanitari.

Il concetto di certificabilità è stato introdotto con la *"Intesa, ai sensi dell'articolo 8, comma 6, della legge 5 giugno 2003, n. 131, tra il Governo, le Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano concernente il nuovo Patto per la salute per gli anni 2010-2012"*. Nell'ambito di tale intesa, le Regioni si sono impegnate a perseguire la certificabilità dei bilanci sanitari a garanzia della qualità dei dati contabili in essi rappresentati e delle relative procedure amministrativo-contabili. Più recentemente, il DM 17/9/2012 ha stabilito che "si intende per certificabilità l'applicazione di una regolamentazione della materia contabile e di un sistema di procedure amministrativo-contabili che ponga gli [enti del SSN] nella condizione, in ogni momento, di sottoporsi con esito positivo alle verifiche ed alle revisioni contabili stabilite nel presente decreto". Il percorso di certificabilità deve coinvolgere l'intera Azienda e implica un'analisi critica delle procedure amministrativo-contabili, degli assetti organizzativi, del sistema informativo, del sistema di controllo interno e di *audit*.

Il DM 17/9/2012 ha inoltre introdotto il Percorso Attuativo della Certificabilità (PAC), inteso come "un programma d'azione [...] finalizzato al raggiungimento degli standard organizzativi, contabili e procedurali necessari a garantire la certificabilità dei dati e dei bilanci degli Enti [del SSN], nonché

dei bilanci sanitari regionali consolidati". I requisiti comuni a tutti le Regioni, in termini di standard organizzativi, contabili e procedurali e di modalità di presentazione, approvazione e verifica dell'attuazione dei PAC, sono stati definiti dal Decreto del Ministro della Salute di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze del 1 marzo 2013 "*Definizione dei Percorsi Attuativi della Certificabilità*".

La Regione Emilia-Romagna, con la Delibera di Giunta del 24 giugno 2013 "*Approvazione del percorso attuativo della certificabilità ai sensi del DM 1 marzo 2013*", ha predisposto lo schema regionale di Percorso Attuativo della Certificabilità (PAC), definendo le azioni necessarie per il perseguimento degli obiettivi fissati a livello ministeriale e la tempistica di realizzazione. Nell'allegato 2 di tale Delibera si elencano, tra le linee guida da predisporre, le "*Linee guida sull'attività del controllo interno*", laddove il documento di budget viene indicato come il piano di attività per la complessiva gestione aziendale.

Il budget e gli strumenti di programmazione delle aziende sanitarie sono attualmente normati per la regione Emilia Romagna dalla Legge Regionale del 20 dicembre 1994 n. 50 "*Norme in materia di programmazione, contabilità, contratti e controllo delle Aziende unità sanitarie locali e delle Aziende ospedaliere*".

3. DEFINIZIONI E ABBREVAZIONI

DIREZIONE STRATEGICA. La direzione strategica è la direzione generale che opera in modo collegiale, assicurando il concorso dei diversi punti di vista tecnici e professionali alle fasi di elaborazione e di verifica dei programmi di sviluppo e di organizzazione dei servizi, realizzando l'integrazione per definire le strategie aziendali. Si compone, secondo quanto indicato dalla DGR 86/2006 ("*Direttiva alle Aziende sanitarie per l'adozione dell'atto aziendale*"), della direzione generale in senso stretto (direttore generale, direttore sanitario e direttore amministrativo), del direttore delle attività socio sanitarie, delle direzioni tecniche aziendali (direzioni medica di presidio, direzione dell'assistenza farmaceutica, direzione infermieristica e tecnica), delle direzioni amministrative (approvvigionamento e personale). Ogni azienda può variamente identificare la propria direzione strategica, richiamando il proprio atto di organizzazione aziendale.

PAC: Percorso Attuativo della Certificabilità. Percorso introdotto dal Decreto del Ministro della Salute, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, del 1 marzo 2013 "*Definizione dei Percorsi Attuativi della Certificabilità*" ai fini di rendere certificabili i bilanci delle aziende sanitarie.

MACROSTRUTTURA O MACROGESTIONE AZIENDALE. Aggregazione gerarchica di primo livello. Il suo direttore ha un potere decisionale alto e responsabilità tali da poter interagire e riferire gerarchicamente alla sola direzione generale. Nelle aziende sanitarie coincide solitamente con il dipartimento. E' il primo livello di responsabilità nel rapporto con la Direzione Strategica.

SET. Medici del Servizio di Emergenza Territoriale in rapporto di convenzione con il Servizio Sanitario.

CDR: Centro di Responsabilità. Unità organizzativa il cui titolare è ritenuto responsabile del conseguimento di uno specifico insieme di risultati e/o dell'uso di determinati fattori produttivi. Può essere rappresentativo di una struttura organizzativa semplice e/o complessa dell'azienda.

SERVIZI IN STAFF: organismi organizzativi di supporto alla direzione strategica, che contribuiscono indirettamente al perseguimento degli obiettivi aziendali. I servizi in staff possono avere natura di Macrostruttura o essere assimilati alle Macrostrutture.

SERVIZIO TECNICO: struttura organizzativa che può essere identificata con il servizio delle attività tecniche in una sua definizione in senso stretto, ma può anche comprendere in senso lato il servizio Tecnologia e Comunicazione (o altri) a seconda delle diverse organizzazioni delle aziende sanitarie.

4. CARATTERISTICHE GENERALI

Vengono di seguito illustrate le caratteristiche generali all'interno delle quali il sistema di budget deve svilupparsi, per soddisfare i requisiti minimi delle presenti linee guida.

4.1 Principi Generali

Il sistema di budget deve comporsi di una serie di documenti e di fasi finalizzate al governo della complessiva gestione aziendale.

Il budget deve essere dettagliato per singolo livello di responsabilità e trovare declinazione all'interno del bilancio preventivo in termini di programmazione sanitaria e programmazione economico-finanziaria (art. 25 D.lgs. 118/2011). A tal fine, le aziende individuano o richiamano nel proprio regolamento di budget il piano delle Macrostrutture e il piano dei CdR, indicando altresì le modalità con cui procedere alla revisione di tali piani.

La programmazione deve avvenire mediante tempi e percorsi individuati nei paragrafi successivi e ha come strumenti principali: (a) i budget operativi; (b) i budget trasversali, tra cui il budget degli investimenti. Tali strumenti evidenziano le azioni e le risorse a disposizione dei responsabili aziendali per perseguire gli obiettivi dell'esercizio.

I costi sono rappresentati per fattori produttivi, che costituiscono un'ulteriore scomposizione dei conti economici ministeriali. Questi ultimi devono anch'essi essere oggetto di rappresentazione, al fine di armonizzare il linguaggio contabile e, più specificamente, di omogeneizzare i dati di budget con quelli prodotti dalla contabilità generale. Questo vale sia per i budget operativi che per i budget trasversali. A tal fine, le aziende individuano o richiamano nel proprio regolamento di budget il piano dei fattori produttivi, redatto in modo tale che ogni fattore produttivo sia univocamente riconducibile a un conto di contabilità generale; indicano altresì le modalità con cui procedere alla revisione di tale piano.

Il regolamento aziendale deve inoltre prevedere modalità atte ad assicurare la coerenza tra i contenuti dei budget operativi e di quelli trasversali.

4.1.1 Il Budget Operativo

Il **budget operativo** trova rappresentazione nella scheda di budget per centro di responsabilità aziendale, i cui contenuti minimi sono di norma: a) Obiettivi; b) Costi diretti; c) Risorse umane; d) Attività.

- a) **Obiettivi.** Gli obiettivi inseriti nella scheda di budget sono riferibili alle linee guida di programmazione. Per ogni obiettivo vanno specificati l'indicatore (certo e misurabile), il risultato atteso e la scadenza. Possono essere previsti dalle aziende obiettivi rappresentati dai dati di attività del punto d).
- b) **Costi diretti.** La scheda riporta i consumi attesi dei fattori produttivi direttamente governabili dal responsabile di CdR. La definizione di quali fattori produttivi vadano inseriti nella scheda di budget spetta a ogni azienda in modo autonomo.
- c) **Risorse umane.** Le risorse umane possono comprendere: (1) personale dipendente (da rappresentarsi per qualifica, usando la terminologia dei conti economici ministeriali, c.d. Modello CE); (2) personale atipico (lavoro autonomo, borse di studio e co.co.co.); (3) medici specialisti convenzionati interni; (4) medici della medicina dei servizi; (5) medici SET; (6) personale dipendente in SIMIL-ALP (prestazioni aggiuntive). Le risorse umane sono espresse in numero di teste per centro di responsabilità di appartenenza. A tale fine, le aziende nel proprio regolamento scelgono in modo autonomo le modalità di rappresentazione delle risorse umane: per esempio espressione delle teste in unità Full Time Equivalent, in cui si considera se il dipendente lavora full o part-time, oppure in unità Pesate Equivalenti, in cui si considera il full o part-time, ma anche la presenza effettiva di ciascun dipendente, quindi escludendo le assenze superiori a 40 giorni (c.d. lunghe assenze) e valutando l'effettivo periodo di presenza in servizio (sono pertanto calcolate le frazioni d'anno). Qualora il personale non sia immediatamente traducibile nell'unità a testa (per esempio nel caso della specialistica SIMIL-ALP), l'azienda dovrà provvedere alla riconversione di tali valori secondo il criterio delle teste (equivalenti o pesate). La scheda delle risorse umane ha anche lo scopo di supportare il governo del personale.
- d) **Attività.** L'attività dell'azienda viene espressa tramite dati di produzione ospedaliera e/o territoriale per centro di responsabilità. Vanno indicati i livelli di attività o gli indicatori attesi per l'anno di budget che possano garantire confronti temporali omogenei; rispondere al "principio della sintesi", ovvero utilizzare un numero limitato di valori che siano rapidamente estraibili e monitorabili, significativi nella rappresentazione della produzione e immediatamente interpretabili; utilizzare anche dati ufficiali, per ridurre autoreferenzialità e soggettività. Alcuni dati di attività, che per uno specifico anno di budget siano rilevanti per il perseguimento di determinate azioni di programmazione, possono essere inseriti tra gli indicatori a monitoraggio di specifici obiettivi.

4.1.2 I Budget Trasversali

La presenza dei **budget trasversali** si evince dalla Legge Regionale del 20 dicembre 1994 n. 50 "Norme in materia di programmazione, contabilità, contratti e controllo delle Aziende unità sanitarie locali e delle Aziende ospedaliere", dove l'art. 10 recita: "I dirigenti preposti ai presidi ospedalieri ed ai distretti delle Aziende Unità sanitarie locali rispondono al Direttore generale degli obiettivi e delle risorse assegnate. Entro il relativo tetto di risorse si esplica l'autonomia gestionale ed organizzativa di ciascun dirigente di struttura. A tale autonomia corrisponde responsabilizzazione sul raggiungimento degli obiettivi di budget e sull'utilizzo delle risorse. In fase di assegnazione delle risorse sono individuati i responsabili delle stesse, che garantiscono la coerente distribuzione dei

fattori produttivi ed il corretto impiego delle risorse per il raggiungimento degli obiettivi di budget.” In questo modo si rafforzano i ruoli delle strutture organizzative tipicamente interessate alle fasi di contrattualizzazione, approvvigionamento e fornitura ai reparti e ai servizi dei beni necessari per il loro funzionamento.

I budget trasversali comprendono: (a) i budget dei costi comuni, relativi ai servizi di pulizia, riscaldamento, mensa, manutenzioni, ecc.; (b) i budget degli acquisti, riferiti a beni (correnti o a utilità pluriennale), servizi e risorse umane.

Il gestore di budget trasversale ha responsabilità di programmazione, acquisizione e monitoraggio dei fattori produttivi. Si riconduce in questo modo all'interno della programmazione la sintesi di questa tipologia di voci.

Di seguito si riporta un elenco indicativo delle tipiche voci di costo trasversali e dei relativi gestori, ferma restando l'autonomia aziendale sia nell'individuazione del numero e dell'oggetto dei budget trasversali, sia nell'attribuzione delle relative responsabilità.

- Beni e servizi di supporto alla persona: Servizio Farmaceutico ed Economato. Il budget dei Servizi Farmaceutico e Acquisizione di beni e servizi riguarda sia risorse gestite direttamente dai singoli centri di responsabilità (costi e ricavi diretti, relativi a beni e servizi sanitari e non, specifici della prestazione sanitaria), sia costi comuni per servizi di supporto alla persona (pulizie, lavanoio, mensa, smaltimento rifiuti, trasporti, facchinaggio, manutenzioni,...).
- Manutenzioni immobili e impianti, gestione calore, utenze: Servizio Tecnico.
- Piano Investimenti: Servizio Tecnico. Il budget per l'acquisizione di tecnologie e arredi è negoziato ogni anno dalla direzione strategica con i Servizi Tecnici di competenza ed eventualmente, secondo la scelta aziendale, anche con i CdR di prestazioni finali e intermedie. La direzione strategica provvede ad aggiornare il piano investimenti pluriennale per adeguarlo alle eventuali nuove necessità nel frattempo intercorse, valutate dai Servizi Tecnici per l'ambito di rispettiva competenza e inserite nel budget trasversale. I Servizi Tecnici hanno altresì una responsabilità diretta in termini di rispetto del piano investimenti e di monitoraggio periodico dello stato di avanzamento dello stesso.
- Costi del personale: Servizio Risorse Umane. La direzione strategica e il Servizio Risorse Umane definiscono il piano annuale delle assunzioni, che sarà poi recepito all'interno del budget trasversale delle risorse umane. La definizione del piano avviene sulla base delle richieste pervenute dalle Macrostrutture e dei vincoli normativi nazionali e regionali in materia.
- Costi della formazione: Servizio Formazione.
- Convenzioni: Servizio Risorse Umane o Dipartimento di Cure Primarie.
- Acquisizione di prestazioni sanitarie e socio sanitarie: Ufficio committenza-mobilità sanitaria, Dipartimento Cure Primarie, Dipartimento di Salute Mentale e Dipendenze Patologiche, Direzione Attività Socio Sanitarie.
- Costi per ingegneria clinica: Servizio di Ingegneria Clinica e/o Servizio Tecnico.
- Costi per attività informatica: Servizio ICT.

4.2 La programmazione di budget: linee guida

La definizione delle linee guida di budget compete alla direzione strategica dell'Azienda. Esse sono redatte sulla base: (a) delle linee di indirizzo nazionali; (b) delle linee di indirizzo regionali (che contengono i criteri di assegnazione delle risorse alle Aziende Sanitarie, i vincoli derivanti dalla

normativa nazionale e regionale, gli obiettivi definiti nell'ambito della programmazione sanitaria); (c) dei documenti di programmazione sanitaria locale; (d) del preconsuntivo dell'anno in corso.

La definizione delle linee guida di budget prevede il coinvolgimento dei gestori dei budget trasversali di risorse e delle direzioni tecniche. Le linee guida sono inoltre comunicate e condivise nell'ambito del Collegio di Direzione. In tal modo si vanno a meglio definire e formulare le linee guida di budget.

Le linee guida vanno presentate al Collegio Sindacale nella forma e con gli strumenti comunicativi che ogni azienda reputi più utili. Nello specifico, tale presentazione deve riguardare le strategie definitive relative alla stesura del bilancio di previsione per l'anno di budget. Le aziende che ne ravvisassero la necessità possono invitare il Collegio Sindacale nella seduta del Collegio di Direzione che abbia all'ordine del giorno la presentazione delle linee guida di budget.

Le linee guida sono trasmesse alle Macrostrutture e ai Servizi in Staff. L'invio deve avvenire mediante un'efficace forma comunicativa (es. mailing list e/o pubblicazione sul sito intranet aziendale).

E' compito del Direttore di Macrostruttura formulare una proposta di budget, articolata per i CdR che compongono la Macrostruttura e negoziata con tali CdR. A tal fine, il Direttore di Macrostruttura coinvolge dirigenti, collaboratori, titolari di funzioni trasversali (ad esempio coordinatori infermieristici, tecnici e riabilitativi, coordinatori amministrativi, referenti governo clinico, formazione, qualità), avvalendosi ad esempio del Comitato di Dipartimento. Tramite tale comitato o riunioni interne si promuove la diffusione e la condivisione degli obiettivi a tutte le articolazioni organizzative della Macrostruttura. Il Direttore di Macrostruttura deve dare evidenza documentale del coinvolgimento delle articolazioni dipartimentali nella fase prenegoziale.

4.3 La programmazione di budget: la negoziazione

La negoziazione di budget deve svolgersi secondo una tempistica definita annualmente dall'azienda in coerenza con la tempistica regionale.

Le proposte di budget delle Macrostrutture e dei Servizi in staff sono inviate al Servizio di programmazione e controllo. Il Servizio di programmazione e controllo procede al consolidamento delle proposte e a una loro analisi; predispone quindi le sintesi a supporto della negoziazione, evidenziando anche gli scostamenti rispetto alle indicazioni riportate nelle linee guida di budget.

La negoziazione di budget avviene tra la direzione generale in senso stretto da un lato e, di norma, i singoli direttori di Macrostruttura o responsabili dei Servizi in staff dall'altro. Alla negoziazione partecipano il responsabile del Servizio programmazione e controllo, i gestori di budget trasversali, le direzioni tecniche e i direttori di struttura complessa.

La negoziazione si chiude con l'intesa tra la direzione generale e il direttore di Macrostruttura o Servizio in staff. Se la prima negoziazione non si conclude con un'intesa, il direttore di Macrostruttura o responsabile del Servizio di staff deve presentare una nuova proposta, al fine di raggiungere un accordo con la direzione generale. Gli incontri di negoziazione devono avere un'evidenza docu-

mentale rispetto ai valori e ai concetti contrattati (es. scheda presentata, verbale delle riunioni, ecc..).

L'accettazione del budget negoziato avviene mediante l'apposizione della firma, sulle schede di budget o su una scheda riepilogativa, da parte del direttore di Macrostruttura o responsabile del Servizio in staff. I valori e gli obiettivi risultanti dall'intesa di budget devono essere trasmessi a tutti i direttori di Macrostruttura e i responsabili dei Servizi in staff, utilizzando le forme più efficaci di comunicazione, in modo da garantire la diffusione delle informazioni e degli obiettivi negoziati a tutti i livelli organizzativi.

Le aziende devono specificare nel proprio regolamento se intendono comunicare il budget assegnato ai soli responsabili di Macrostruttura (utilizzando mailing list o altro) o anche a tutto il personale dipendente (pubblicazione dei dati contrattati sul sito intranet aziendale). Le aziende devono adeguare la propria modalità di comunicazione e pubblicità dei dati di budget alle norme di legge che intervengono in tal senso.

E' compito del direttore di Macrostruttura e del responsabile del Servizio in Staff assicurarsi che il budget concordato sia assegnato e portato a conoscenza all'interno della propria struttura organizzativa. Viene privilegiato l'utilizzo del comitato di dipartimento e delle riunioni tra gli uffici non costituiti in dipartimenti quali strumenti di comunicazione per la diffusione del budget assegnato, con l'obiettivo di informare tutto il personale dipendente, fino al livello del singolo operatore.

Il percorso appena descritto garantisce:

- la trasparenza delle decisioni relative agli obiettivi aziendali da perseguire;
- la continuità e la coerenza temporale e spaziale delle decisioni rispetto alle strategie aziendali;
- la compatibilità con le risorse economiche complessivamente disponibili;
- la declinazione degli obiettivi generali in obiettivi specifici fra loro coordinati e coerenti con le responsabilità organizzative e gestionali;
- l'autonomia e la responsabilizzazione dei dirigenti, sia gestionale che economico finanziaria;
- la chiara individuazione degli elementi di valutazione ai fini dell'applicazione degli accordi aziendali di retribuzione di risultato.

5. CONTROLLO PERIODICO E SISTEMICO

L'accettazione e la condivisione del documento di budget chiude una fase importante dell'attività di programmazione aziendale. Durante l'anno è richiesta un'attenta attività di verifica dell'andamento complessivo della gestione del budget e della sua coerenza con quanto definito in sede di negoziazione. La verifica si attua mediante il monitoraggio del budget operativo e dei budget trasversali.

5.1 Monitoraggio del budget operativo e dei budget trasversali

Il sistema di reporting aziendale a supporto del monitoraggio del budget operativo e dei budget trasversali è reso disponibile con cadenza almeno trimestrale, di norma entro 40 giorni dalla chiusura del trimestre. Se ne ravvisano la necessità, le aziende possono gestire in modo flessibile il monitoraggio del primo trimestre.

I dati finalizzati al monitoraggio di costi, attività e personale sono estratti da sistemi informativi aziendali e validati negli andamenti e negli scostamenti dal Servizio programmazione e controllo e/o Bilancio,.

I report di monitoraggio devono riflettere il reale andamento delle voci oggetto di osservazione. È pertanto auspicabile che vengano indicati:

- a) il valore del periodo dell'anno corrente;
- b) il valore del periodo dell'anno precedente;
- c) il valore dell'anno precedente;
- d) il valore dell'anno in corso inserito nel bilancio preventivo e/o nel budget;
- e) la proiezione (algebrica o ragionata) dell'anno corrente;
- f) i differenziali in valore assoluto e in percentuale tra i diversi aggregati.

Il monitoraggio è coerente con il debito informativo legato all'invio delle verifiche infrannuali ministeriali (modelli CE Trimestrali) e regionali (verifiche di giugno e settembre).

Il servizio bilancio e/o programmazione e controllo adeguano i valori del bilancio preventivo a supporto degli invii delle verifiche trimestrali ministeriali e regionali.

Nel corso dell'anno, laddove il monitoraggio rilevi scostamenti rilevanti tra i dati effettivi e quelli di budget, si avvia il processo di revisione del budget (paragrafo 5.2). L'ultimo monitoraggio dell'anno chiude il processo del controllo periodico e sistemico e coincide con la rendicontazione di fine anno.

L'analisi degli scostamenti è effettuata mediante le evidenze documentali che i gestori di budget trasversale, i direttori di Macrostruttura e i responsabili dei servizi in staff devono fornire alla direzione strategica a seguito dell'analisi della reportistica. Essa viene divulgata con le stesse modalità previste per la diffusione del budget.

I direttori di Macrostruttura garantiscono inoltre una comunicazione costante dell'analisi degli scostamenti (quindi dell'andamento della gestione) promuovendo periodici incontri, con cadenza almeno semestrale.

I direttori di macrostruttura garantiscono una comunicazione costante dell'analisi degli scostamenti (per cui dell'andamento della gestione) promuovendo periodici incontri, con cadenza almeno semestrale, al loro interno ad esempio per il tramite del Comitato di Dipartimento.

Al fine di completare il monitoraggio finalizzato alla fase di valutazione, la direzione strategica, con cadenza almeno semestrale, chiede evidenza dello stato di avanzamento degli obiettivi concordati in sede di negoziazione.

5.2 Revisione di Budget

La fase della revisione di budget nasce per analizzare le criticità emerse nel monitoraggio del budget operativo e dei budget trasversali. A tal fine devono essere calendarizzati specifici incontri con la direzione strategica.

Nel regolamento di budget, le aziende possono stabilire incontri di revisione di budget con le Macrostrutture anche in assenza di criticità, utilizzando tali riunioni come strumento di coinvolgimento e di confronto in corso d'anno.

Gli incontri sono organizzati con cadenza almeno semestrale, al fine di porre tempestivamente in essere, in caso di criticità, le necessarie azioni correttive e l'eventuale ridefinizione degli obiettivi.

Agli incontri partecipano la direzione strategica, i gestori di budget e le Macrostrutture. Ogni azienda può regolamentare le modalità di partecipazione e svolgimento degli incontri. Gli incontri devono trovare riscontro in un'evidenza documentale.

5.3 Rendicontazione di fine anno

La rendicontazione di fine anno riassume l'andamento degli obiettivi di budget, è destinata alla direzione strategica ed è finalizzata anche a dare evidenza alla retribuzione di risultato così come definita negli accordi integrativi aziendali.

Tale fase può essere scomposta in una serie di momenti quali:

- a) disponibilità dei dati di preconsuntivo da parte del servizio Programmazione e controllo di gestione. Tali dati devono essere il più possibile rappresentativi dell'anno di budget appena concluso. Nello specifico, i dati economici devono essere redatti secondo i principi di competenza. La data indicativa potrebbe essere il 10 febbraio dell'anno successivo a quello di budget.
- b) Predisposizione di una relazione finale da parte dei direttori di Macrostruttura e dei responsabili dei Servizi in Staff che dia evidenza dell'andamento annuale del budget operativo. La data indicativa potrebbe essere il 28 febbraio dell'anno successivo a quello di budget.
- c) Predisposizione di una rendicontazione finale per la direzione strategica, riassuntiva dei risultati delle Macrostrutture e dei Servizi in Staff.

La rendicontazione finale va predisposta entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello di budget.

6. ALLEGATO: FLOW CHART DEL PERCORSO DI BUDGET

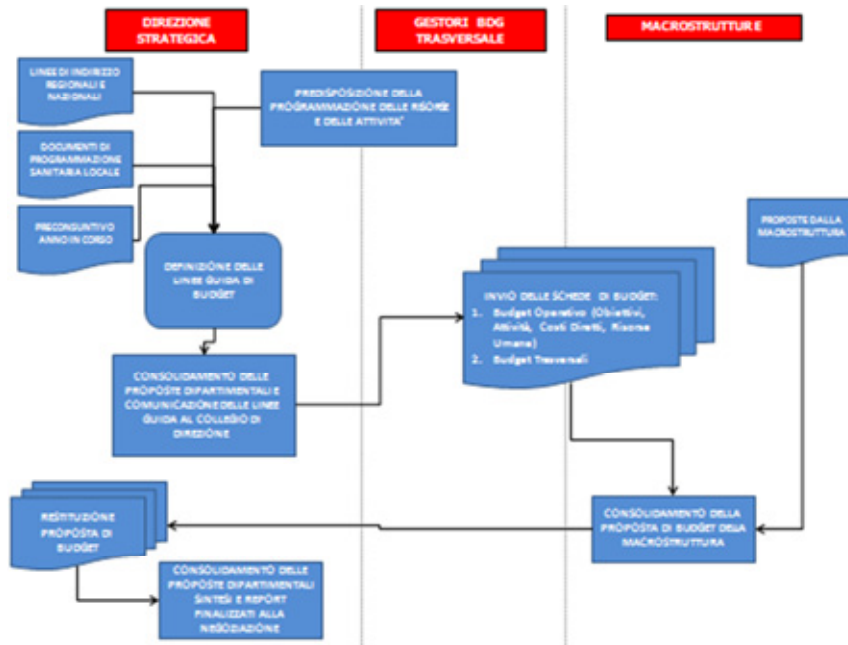


Figura 1. La predisposizione delle Linee Guida al Budget.

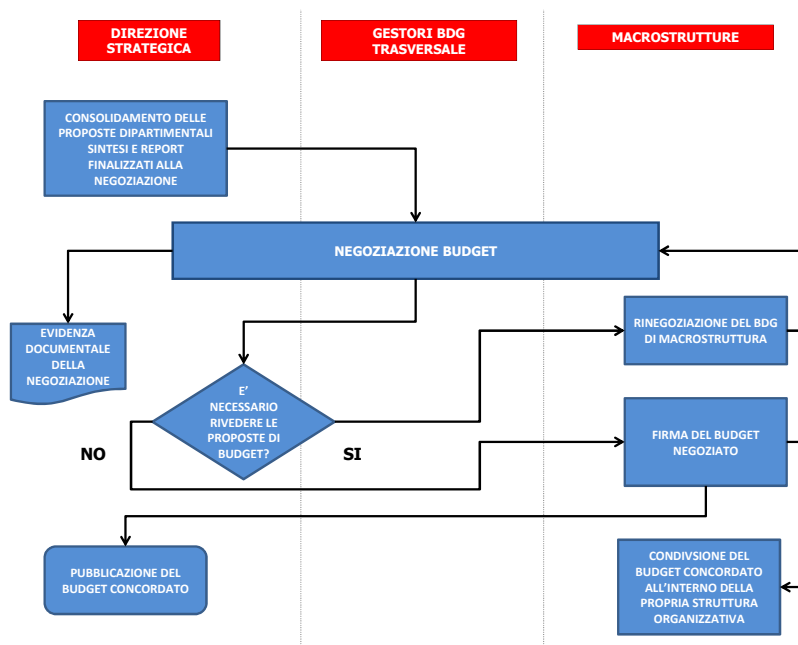


Figura 2. La negoziazione di Budget

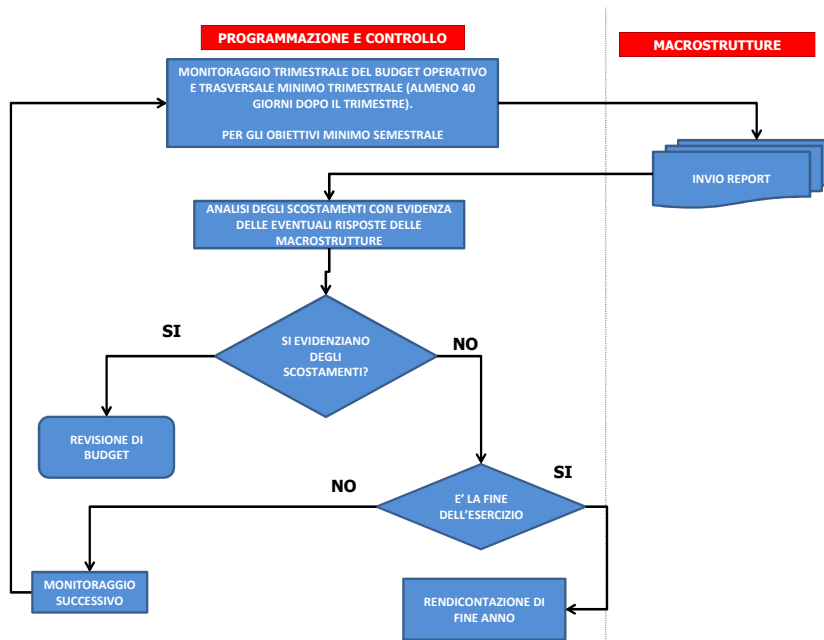


Figura 3. Il monitoraggio del Budget Operativo e dei Budget Trasversali

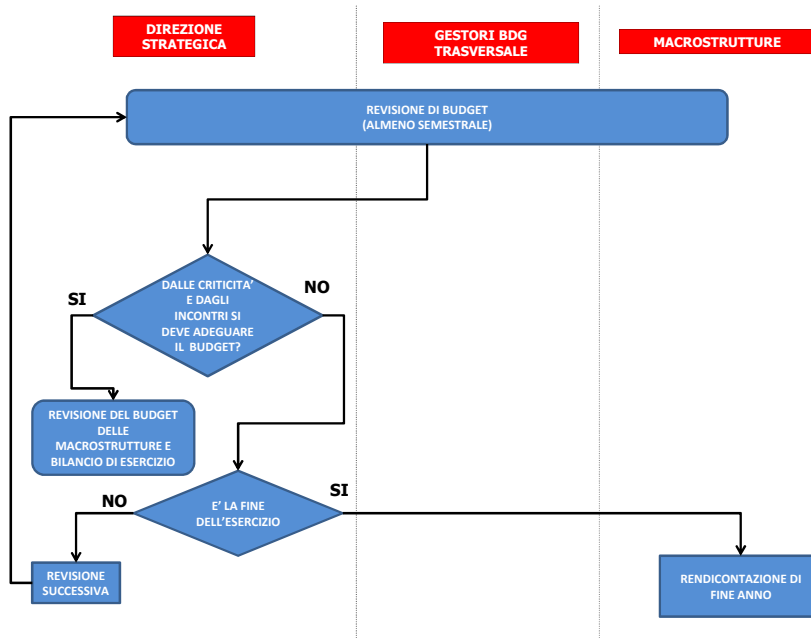


Figura 4. Il revisione di budget

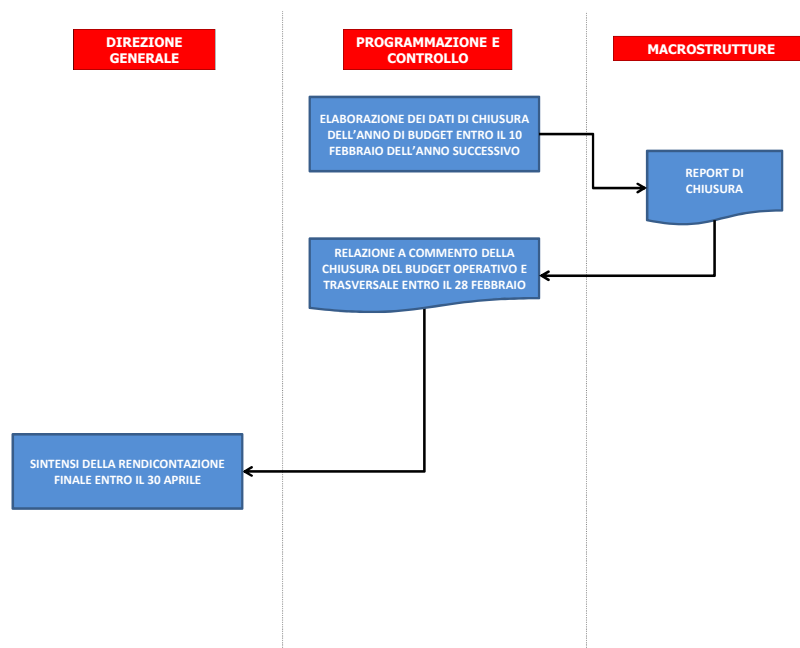


Figura 5. La Rendicontazione di Fine Anno

La presente Linea Guida è stata predisposta dal seguente Gruppo di lavoro:

- Paola Bardasi Direzione Amministrativa Azienda USL di Ferrara
- Marzia Cavazza Direzione Amministrativa Azienda Ospedaliero-Universitaria di Bologna
- Erika Grandi Azienda USL di Ferrara
- Eugenio Anessi Pessina Esperto contabile e di procedure
- Marilia Maci Servizio Programmazione Economico-Finanziaria DGSPS
- Lucia Nironi Servizio Programmazione Economico-Finanziaria DGSPS



Piano Attuativo della Certificabilità

Deliberazione della Giunta Regionale n. 150 del 23 febbraio 2015

**LINEA GUIDA REGIONALE
PER LA DEFINIZIONE DELLE PROCEDURE AMMINISTRATIVO CONTABILI
DELLE AZIENDE SANITARIE E OSPEDALIERE DELLA REGIONE EMILIA ROMAGNA**

LE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI E MATERIALI

SCOPO/OBIETTIVO

La presente linea guida è redatta allo scopo di fornire gli elementi essenziali di supporto per la redazione delle procedure amministrativo-contabili relative all'area delle immobilizzazioni immateriali e materiali delle Aziende sanitarie del Servizio Sanitario Regionale¹. Le procedure amministrativo-contabili e le istruzioni operative dovranno essere redatte secondo il modello regionale definito dallo specifico Gruppo di lavoro.

Le procedure riguardano la complessiva gestione dei beni immateriali e materiali ad utilità pluriennale utilizzati dall'Azienda, che prende avvio dalla programmazione degli investimenti e prosegue con la presa in carico del cespite, il collaudo, l'inventariazione iniziale, l'inventariazione ciclica, la rilevazione delle manutenzioni incrementative, delle alienazioni, delle dismissioni, dell'ammortamento.

Il rispetto di tali procedure ha come scopo il raggiungimento dei seguenti obiettivi:

- conoscenza e verificabilità dell'effettiva esistenza e della consistenza quali-quantitativa delle immobilizzazioni aziendali;
- corretta e verificabile valorizzazione dei cespiti, dell'ammortamento e della relativa "sterilizzazione";
- corretta rappresentazione delle immobilizzazioni aziendali nel bilancio dell'esercizio.

La linea guida definisce, in particolare, i requisiti minimi richiesti a livello regionale al fine di garantire, nella redazione dei bilanci aziendali e nella stesura delle procedure amministrativo-contabili finalizzate alla certificabilità dei dati, il rispetto delle seguenti asserzioni:

- **esistenza:** le immobilizzazioni esposte nello stato patrimoniale riflettono operazioni realmente avvenute, opportunamente autorizzate e propriamente contabilizzate; per ogni immobilizzazione iscritta a bilancio è accertata l'esistenza fisica;
- **completezza/competenza:** tutte le operazioni riguardanti le immobilizzazioni sono rilevate e contabilizzate correttamente nell'esercizio di riferimento;
- **diritti/obblighi:** le voci relative alle immobilizzazioni derivano realmente da diritti e obbligazioni assunti dall'Azienda; per ogni immobilizzazione è verificabile il titolo di proprietà o di possesso;
- **valutazione:** le immobilizzazioni sono correttamente valutate ed imputate ai conti dello stato patrimoniale, i costi ed i ricavi ad esse riferiti sono correttamente imputati ai conti economici,

¹ Le Immobilizzazioni finanziarie, qualora necessario, saranno oggetto di una specifica Linea Guida. La gestione degli immobili da reddito sarà affrontata nella Linea guida regionale sul Ciclo attivo.

nel rispetto della normativa di riferimento. In particolare, le immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto o di produzione o comunque, in caso di acquisizione a diverso titolo, nel rispetto dei principi contabili vigenti. Con specifico riferimento alle immobilizzazioni immateriali, le stesse sono iscritte nell'attivo patrimoniale solo se non esauriscono la propria utilità nell'esercizio di sostenimento del relativo costo, se manifestano una capacità di produrre benefici economici futuri (accertamento dell'utilità futura) e se si riferiscono a costi effettivamente sostenuti, distintamente identificati ed attendibilmente quantificati;

- presentazione e informativa: le immobilizzazioni sono propriamente classificate, descritte ed esposte in bilancio nel rispetto della normativa di riferimento; è accertata la continuità dei principi contabili e di valutazione rispetto all'anno precedente.

Tali asserzioni verranno garantite attraverso la corretta:

- autorizzazione, formale e preliminare, delle operazioni gestionali e contabili che hanno un impatto sulle immobilizzazioni, anche attraverso la predisposizione, a cadenza annuale, del Piano pluriennale degli investimenti aziendali;
- determinazione delle responsabilità di gestione dei beni patrimoniali;
- conservazione dei documenti comprovanti il diritto reale sulle immobilizzazioni immateriali e materiali (contratti, fatture, documenti di trasporto, collaudi, atti di donazione, ecc.);
- verifica dell'effettiva esistenza e consistenza quali-quantitativa del patrimonio aziendale tramite il corretto utilizzo del sistema degli inventari e del libro cespiti, l'accurata identificazione delle immobilizzazioni, la rilevazione della loro collocazione/ubicazione, l'inventariazione fisica periodica;
- protezione e salvaguardia delle immobilizzazioni; attribuzione delle immobilizzazioni a specifici consegnatari; dislocazione e disposizione delle immobilizzazioni; adozione di misure idonee a custodire le immobilizzazioni in modo appropriato; identificazione e rilevazione delle immobilizzazioni presso terzi; identificazione e rilevazione delle immobilizzazioni di terzi presso l'Azienda;
- esecuzione, registrazione e rilevazione contabile delle operazioni di acquisizione, alienazione, e dismissione patrimoniali, di manutenzione incrementativa, di svalutazione, di ripristino di valore e di rivalutazione patrimoniale²;
- determinazione degli ammortamenti e della relativa sterilizzazione;
- determinazione dei valori alla chiusura dell'esercizio, con allineamento tra le risultanze della contabilità generale, del libro cespiti e dell'inventario aziendale, nonché tra le immobilizzazioni in corso e le risultanze degli uffici tecnici;
- esposizione in bilancio, ivi compresa l'adeguatezza dell'informativa di dettaglio fornita in nota integrativa.

CAMPO DI APPLICAZIONE

La presente linea guida si applica alle seguenti procedure dell'area delle immobilizzazioni immateriali e materiali, ritenute minimali nell'organizzazione amministrativo contabile delle Aziende del Servizio Sanitario Regionale:

² La Casistica Ministeriale "Le immobilizzazioni materiali", in corso di emanazione, riporta: "Non sono consentite rivalutazioni di cespiti se non autorizzate da disposizioni normative nazionali specificamente riferite alle aziende sanitarie pubbliche. Laddove autorizzate, le rivalutazioni incrementano in misura proporzionale sia il valore lordo sia il fondo ammortamento, così da mantenere inalterate la durata del processo di ammortamento e la misura dei coefficienti, a meno che la disposizione normativa di rivalutazione non stabilisca altrimenti"

- predisposizione del Piano pluriennale degli investimenti aziendali;
- presa in carico delle immobilizzazioni e svolgimento delle procedure di collaudo;
- valorizzazione delle immobilizzazioni acquisite;
- inventariazione iniziale delle immobilizzazioni;
- attribuzione dei beni e presa in carico da parte del consegnatario;
- determinazione e contabilizzazione degli ammortamenti e delle sterilizzazioni;
- inventariazione fisica periodica;
- verifiche e riconciliazioni tra contabilità generale, libro cespiti e inventario aziendale;
- decrementi: alienazioni, dismissioni, fuori uso, non utilizzo, eventi fortuiti.

La presenza delle suddette procedure può essere garantita anche attraverso una diversa organizzazione del manuale, secondo il livello di dettaglio che verrà definito a livello aziendale.

La fase di acquisizione delle immobilizzazioni comprese nel Piano degli investimenti e le successive fasi di liquidazione e di pagamento delle fatture saranno trattate nell'ambito delle procedure del ciclo passivo.

Inoltre la presente Linea guida non definisce la procedura riguardante svalutazioni, ripristini e rivalutazioni, che sono considerate residuali; si rimanda alla specifica appendice del Manuale REBISAN Ciclo delle immobilizzazioni materiali ed immateriali.

RIFERIMENTI NORMATIVI E REGOLAMENTARI

- D.lgs. n. 118/2011 "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42" e s.m.i.;
- D.M. 15/06/2012: "Nuovi modelli di rilevazione economica «Conto economico» (CE) e «Stato patrimoniale» (SP) delle aziende del Servizio sanitario nazionale";
- D.M. 20/03/2013: "Modifica degli schemi dello Stato patrimoniale, del Conto economico e della Nota integrativa delle Aziende del Servizio Sanitario nazionale";
- D.P.R. n. 633/1972 e D.P.R. n.917/1986;
- Codice civile, articoli 2423 - 2428;
- Principio Contabile Nazionale OIC n. 16 "Le immobilizzazioni materiali";
- Principio Contabile Nazionale OIC n. 24 "Immobilizzazioni immateriali";
- Principio Contabile Nazionale OIC n. 22 "Conti d'ordine";
- Casistica applicativa ministeriale per le Aziende - Documento 1 "La sterilizzazione degli ammortamenti – aggiornato 2013" (in corso di discussione in sede di Conferenza Stato-Regioni);
- Casistica applicativa ministeriale per le Aziende - Documento 2 "Le immobilizzazioni materiali" (in corso di discussione in sede di Conferenza Stato-Regioni);
- Casistica applicativa ministeriale per le Aziende - Documento 3 "Il patrimonio netto" (in corso di discussione in sede di Conferenza Stato-Regioni);
- D.lgs. n. 163/2006 "Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture in attuazione delle direttive 2004/17/CE e 2004/18/CE";
- Legge n. 67/88 art. 20 "Disposizioni in materia sanitaria";
- L.R. n. 38/2002 art. 36 "Programma regionale di investimenti in sanità";
- Regolamento Regionale di contabilità economica n. 61 del 27/12/1995 e s.m.i.;
- Principi contabili regionali approvati nell'ambito del progetto regionale REBISAN con DGR n. 416/2005 – documenti n. 6 e 7;

- Manuale del sistema di controllo interno e di organizzazione contabile delle Aziende sanitarie – Ciclo delle immobilizzazioni materiali ed immateriali, approvato nell’ambito del progetto regionale REBISAN;
- Linea guida regionale dell’Area Patrimonio Netto.

DEFINIZIONI E ABBREVIAZIONI

Per le definizioni generali si rimanda al codice civile, ai principi contabili OIC e alla casistica ministeriale. In questa sede si riprendono solo alcuni aspetti specifici del contesto sanitario pubblico e/o della Regione.

Classificazioni

Le immobilizzazioni immateriali sono classificate nelle seguenti categorie previste dal modello ministeriale SP:

- Costi di impianto e di ampliamento;
- Costi di ricerca e sviluppo;
- Diritti di brevetto e diritti di utilizzazione delle opere d’ingegno (derivanti dall’attività di ricerca, altri);
- Immobilizzazioni immateriali in corso ed acconti;
- Altre immobilizzazioni immateriali (concessioni, licenze, marchi, migliorie su beni di terzi, pubblicità).

Le immobilizzazioni materiali sono classificate nelle seguenti categorie previste dal modello ministeriale SP:

- Terreni (disponibili, indisponibili);
- Fabbricati (non strumentali, strumentali);
- Impianti e macchinari;
- Attrezzature sanitarie e scientifiche;
- Mobili e arredi;
- Automezzi;
- Oggetti d’arte;
- Altre immobilizzazioni materiali;
- Immobilizzazioni materiali in corso ed acconti.

Riguardo alla distinzione dei terreni e dei fabbricati tra "indisponibili" e "disponibili" (o "strumentali" e "non strumentali"), i primi sono quelli in cui viene svolta l'attività istituzionale; di conseguenza, la seconda categoria include, in via residuale, tutti i terreni e i fabbricati non destinati all'attività istituzionale.

Attrezzature sanitarie e scientifiche

Relativamente a questa categoria è opportuno ricordare che, talvolta, si rendono necessarie opere murarie ai fabbricati destinati ad accogliere dette attrezzature. In tal caso, è opportuno effettuare una valutazione delle opere murarie in oggetto al fine di stabilire se le stesse siano da capitalizzare sul valore dell’immobile o dell’apparecchiatura. In particolare: qualora le opere murarie siano strettamente connesse con l’attrezzatura, il valore delle prime andrà capitalizzato sulla seconda; qualora le opere murarie siano, al contrario, scindibili dall’attrezzatura ed abbiano utilità autonoma, la capitalizzazione avverrà sul fabbricato.

La voce attrezzature comprende anche altri beni il cui utilizzo non può essere dissociato dall'attrezzatura stessa (es. il monitor dell'ecografo).

Sono ricompresi tra le Attrezzature sanitarie e scientifiche i dispositivi protesici capitalizzabili, ossia gli apparecchi contenuti nell'elenco 3) del Nomenclatore, quali respiratori per l'erogazione di ossigeno, ausili per l'iniezione, ventilatori polmonari ecc., acquistati dall'Azienda e ceduti in uso all'assistito, a condizione che siano "riutilizzabili". Nel caso in cui si ritenga che gli stessi non siano più riutilizzabili, il valore netto contabile dovrà essere stornato al conto economico, nelle apposite voci dedicate ai dispositivi protesici.

I dispositivi protesici contenuti nell'elenco n. 2 del Nomenclatore (ausili per la cura personale, ausili per la mobilità, protesi non di arto, ausili antidecubito, letti, ausili per la comunicazione interpersonale, ...) non sono ricompresi tra le immobilizzazioni, ma sono rilevati nei costi. Tali beni dovranno essere iscritti in appositi registri. È inoltre facoltà dell'azienda prevederne l'iscrizione in appositi conti d'ordine.

Cespiti modulari

Si tratta di "moduli aggiuntivi" o "integrazioni di cespiti" che hanno la particolarità di potersi aggiungere a una parte di cespiti già in funzione e già in ammortamento. Di conseguenza, il loro numero di inventario deve essere collegato a quello del cespite "padre". Quanto al periodo di ammortamento, si possono presentare due diverse fattispecie:

- moduli aggiuntivi o integrazioni di cespiti suscettibili di vita autonoma, ossia utilizzabili autonomamente. Per questi beni, l'ammortamento avviene con le aliquote previste dall'allegato 3 al D.lgs. 118/2011.
- moduli aggiuntivi o integrazioni di cespiti privi di vita autonoma, ossia utilizzabili non autonomamente, ma solo come parte integrante di altri moduli o del cespite "padre" preesistente. Per questi beni, l'ammortamento deve completarsi contestualmente a quello del cespite "padre".

Pezzi di ricambio

Si tratta di pezzi di ricambio necessari per il funzionamento dell'attrezzatura e dell'impianto, che costituiscono una dotazione indispensabile e che non possono avere una vita autonoma rispetto all'attrezzatura ed all'impianto stessi, rispetto ai quali, di norma, hanno una vita utile inferiore.

Il criterio di contabilizzazione dei pezzi di ricambio dipende da vari fattori quali il grado di utilizzo, la velocità di rotazione, l'ammontare:

- i pezzi di ricambio utilizzati per più anni e di rilevante valore³ sono capitalizzati nelle Immobilizzazioni materiali;
- i pezzi di ricambio il cui utilizzo è di durata limitata, di uso ricorrente oppure di scarso valore, di norma, sono invece rilevati quali acquisti d'esercizio.

Universalità

Nel caso di acquisti di più beni mobili (durevoli) della stessa specie e natura, le Aziende possono decidere di trattarli, anziché come singoli beni, come universalità.

Beni dell'Azienda presso terzi

³ Sono considerati di rilevante valore i beni di importo superiore a 516,46 euro, salvo diverse indicazioni regionali.

Si tratta di immobilizzazioni dell'Azienda cedute in uso a terzi. Un tipico esempio è costituito dai dispositivi protesici ricompresi nelle Attrezzature sanitarie e scientifiche.

Beni di terzi presso l'Azienda

Le principali casistiche sono:

- Comodato: è il contratto col quale una parte consegna all'altra un bene mobile o immobile, affinché se ne serva per un tempo o per un uso determinato, con l'obbligo di restituire lo stesso bene ricevuto (art. 1803 del codice civile);
- Beni mobili in prova ed in conto visione: sono cespiti (solitamente apparecchiature biomedicali) che vengono forniti dalle ditte produttrici alle Aziende sanitarie in prova oppure in visione;
- Beni in service: è un contratto "misto" in quanto prevede sia la locazione pura del bene che ulteriori prestazioni o servizi accessori, funzionali alla gestione del bene stesso, quali, per esempio, la manutenzione ordinaria, il materiale di consumo oppure la sostituzione in caso di guasto;
- Noleggio: è un contratto atipico, cioè non espressamente regolato dal Codice Civile, con cui una parte (noleggiatore) mette a disposizione e conferisce in godimento un bene mobile ad un'altra parte (noleggiante), la quale se ne serve per un periodo di tempo determinato, verso il pagamento di un corrispettivo;
- Locazione: è il contratto col quale una parte si obbliga a far godere all'altra un bene mobile o immobile per un dato tempo, verso un determinato corrispettivo (art. 1571 del Codice Civile);
- Leasing finanziario: "le operazioni di leasing finanziario sono rappresentate dai contratti di locazione di beni materiali (mobili e immobili) o immateriali (ad esempio, software), acquistati o fatti costruire dal locatore su scelta e indicazione del conduttore che ne assume tutti i rischi e con facoltà di quest'ultimo di divenire proprietario dei beni locati al termine della locazione, dietro versamento di un prezzo prestabilito (riscatto)" (Principio contabile OIC 12, Appendice D);
- Leasing operativo: è il contratto di locazione diverso da quello del leasing finanziario. L'Azienda (locatario) acquista il diritto di utilizzare beni strumentali di proprietà del locatore, verso un determinato corrispettivo costituito da canoni, fissi o variabili. Lo scopo del contratto è il godimento del bene.

Le Aziende sanitarie finanziano gli investimenti anche attraverso il ricorso a Public Private Partnership (PPP), nella forma ad esempio del Project Finance (PF), della Concessione-Costruzione oppure del Leasing immobiliare, che comportano il coinvolgimento di soggetti privati nella realizzazione/completamento di opere pubbliche e nella loro gestione.

Sotto il profilo contabile, la casistica applicativa ministeriale "Le immobilizzazioni materiali", in corso di approvazione, assimila tali forme contrattuali al godimento di beni di terzi, privilegiando quindi l'aspetto formale a quello sostanziale. In particolare, il bene deve essere iscritto nell'attivo patrimoniale solo nella misura dell'eventuale contributo in conto capitale iniziale a carico dell'azienda; tale valore verrà successivamente ammortizzato, a partire dall'esercizio in cui il bene è pronto per l'uso, secondo quanto stabilito dal D.lgs. 118/2011; gli ammortamenti saranno eventualmente sterilizzati secondo quanto stabilito dal D.lgs. 118/2011 e dalla casistica sulla «Sterilizzazione degli ammortamenti». Per la quota incorporata nei canoni, invece, il trattamento contabile è analogo ai canoni di leasing: il bene non è iscritto tra le attività, ma tra i conti d'ordine; i canoni sono imputati a costo d'esercizio; il maxi-canone è imputato per competenza e quindi riscontato; al momento del riscatto, le immobilizzazioni sono iscritte nell'attivo patrimoniale

per un valore pari a quello di riscatto e da quel momento decorre la procedura d'ammortamento, in relazione alla residua vita utile.

L'attivazione di tali particolari forme contrattuali richiede l'acquisizione di una preventiva autorizzazione regionale al fine di valutare la tipologia di investimento in relazione alla programmazione degli investimenti regionale, di area vasta e aziendale, la fattibilità (convenienza rispetto a soluzioni alternative), il contesto (bisogno e offerta esistente), il rapporto costi-benefici, la sostenibilità economico-finanziaria e in particolare la compatibilità dell'investimento con l'obiettivo prioritario del pareggio di bilancio, il rispetto dei limiti di indebitamento aziendali.⁴

Inventario aziendale

In questa linea guida, per "inventario aziendale" si intende il sistema di una o più banche dati in cui sono individualmente censite le immobilizzazioni materiali e immateriali dell'azienda. Per ogni immobilizzazione, l'inventario aziendale raccoglie le informazioni contabili e tecnico specialistiche e traccia le modificazioni intervenute lungo tutto il ciclo di vita dell'immobilizzazione stessa.

Libro degli inventari

Il Libro degli inventari è uno dei libri obbligatori previsti dall'art. 18 della L.R. 50/94 e s.m.i.. Contiene l'indicazione e la valutazione delle attività e delle passività dell'Azienda sanitaria, secondo quanto prescritto dall'articolo 2217 del Codice Civile. Di conseguenza, viene compilato all'inizio dell'attività dell'Azienda sanitaria e successivamente a cadenza annuale, in coincidenza con l'approvazione del Bilancio d'esercizio, che viene trascritto integralmente nel libro stesso.

Libro cespiti

Il Libro cespiti, pur non rientrando tra i libri obbligatori previsti dall'art. 18 della L.R. 50/94 e s.m.i., riveste particolare importanza per la gestione amministrativo-contabile e tecnica del patrimonio aziendale in quanto contiene i dati e rileva tutte le movimentazioni dei beni a utilità pluriennale e quindi delle immobilizzazioni materiali e immateriali.

Nel libro cespiti, i beni immobili e quelli mobili iscritti nei pubblici registri (es. autoveicoli) devono essere singolarmente identificati; tutti gli altri beni possono essere raggruppati in categorie omogenee per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento.

Registro dei beni ammortizzabili

Il Registro dei beni ammortizzabili è il principale libro a supporto dei processi fiscali di ammortamento. E' regolato da numerose norme, in particolare dall'articolo 16 del D.P.R. n. 600/1973 che lo ha istituito.

Piano degli investimenti

Il Piano degli investimenti:

⁴ Per le operazioni di partenariato pubblico privato con almeno due dei tre rischi classificati da Eurostat (di costruzione, di domanda e di disponibilità) a carico del soggetto aggiudicatario privato, ci si attiene a quanto statuito dall'art.3 comma 15 ter del codice dei contratti pubblici, dalla determinazione dell'11 febbraio 2004 (meglio nota come Decisione Eurostat 2004), dalla Circolare del Presidente del Consiglio dei Ministri del 27 marzo 2009 e dal consolidato orientamento della Corte dei Conti.

- è predisposto con riferimento ad un arco temporale di tre esercizi e ridefinito in modo specifico all'inizio di ogni esercizio secondo il principio dello scorrimento;
- è formulato sulla base del budget degli investimenti⁵;
- è redatto unitamente al Bilancio Economico Preventivo aziendale sulla base delle indicazioni e delle schede di rilevazione degli investimenti adottate a livello regionale (c.d. "schede Rombini");
- è verificato nella sua effettiva attuazione in sede di predisposizione del bilancio d'esercizio.

Il Piano degli investimenti deve contenere l'indicazione:

- degli interventi per l'acquisizione, l'ampliamento, l'ammodernamento, la manutenzione incrementativa, la sostituzione delle strutture, delle tecnologie e degli altri beni ad utilità pluriennale;
- degli interventi per l'alienazione del patrimonio disponibile;
- delle fasi e della tempistica di realizzazione degli interventi;
- dei costi per gli interventi previsti;
- delle fonti di finanziamento da impiegare (contributi in conto capitale, mutui, alienazioni, donazioni e contributi da altri soggetti, contributi in conto esercizio, altri finanziamenti).

Piano operativo degli investimenti aziendali

Il Piano operativo degli investimenti aziendali, qualora utilizzato, specifica il Piano degli Investimenti, individuando le priorità degli interventi ed eventuali modifiche/integrazioni del Piano medesimo, anche alla luce di eventuali interventi non programmabili.

Collaudi

Il collaudo specialistico funzionale o tecnico funzionale è il certificato finale che riassume le risultanze delle operazioni effettuate (anche in corso d'opera ove necessario) per l'accertamento della rispondenza del bene e/o del servizio e/o dei lavori alle regole dell'arte ed alle prescrizioni tecniche prestabilite nel contratto e nelle normative specialistiche applicabili *ratione temporis* alla fattispecie.

Il collaudo tecnico amministrativo è il certificato finale che riassume le risultanze delle operazioni effettuate (anche in corso d'opera ove necessario) per la verifica della regolarità amministrativa contabile del contratto e dell'adempimento delle pattuizioni contrattualmente assunte nella loro interezza; le verifiche sono di natura amministrativa, giuridica, contabile, documentale e tecnica; per quest'ultime ci si avvale delle risultanze delle operazioni di natura specialistico funzionale o tecnico funzionale già espletate. Il collaudo tecnico amministrativo è il documento fondamentale per l'accettazione dell'opera, del bene e del servizio, il conseguimento e la giustificazione dell'interesse pubblico, il pagamento della rata di saldo, le responsabilità *post operam*, il tutto dopo il controllo della regolarità amministrativa e contabile del contratto eseguito.

CARATTERISTICHE ED INDICAZIONI COMUNI DELLE PROCEDURE

Le procedure di gestione delle immobilizzazioni immateriali e materiali utilizzate dall'Azienda di norma coinvolgono:

- da un punto di vista decisionale, gli organi dirigenti e/o deliberanti dell'Azienda;

⁵ La Linea Guida regionale al Regolamento di budget include il budget degli investimenti tra i budget trasversali.

- da un punto di vista procedurale, i Servizi/Uffici responsabili o coinvolti nelle fasi gestionali. L'individuazione puntuale dei Servizi/Uffici coinvolti dipende dal modello organizzativo aziendale; a titolo esemplificativo si propone un elenco delle articolazioni organizzative coinvolte:
 - Ufficio Tecnico;
 - Patrimonio;
 - Ingegneria clinica;
 - Fisica sanitaria;
 - Sistemi informatici;
 - Economico-Finanziario;
 - Economato;
 - Provveditorato;
 - Inventario;
 - Protesica;
 - Consegnatari dei beni immobili e mobili;
 -

Le procedure devono caratterizzarsi per la presenza dei seguenti requisiti:

- separazione dei compiti e delle responsabilità: le Aziende, nell'ambito della propria autonomia organizzativa, dovranno articolare e dettagliare le procedure e dovranno definire i livelli di coinvolgimento e di responsabilità; le diverse fasi della procedura devono comunque essere gestite e controllate assicurando una separazione dei compiti e delle responsabilità;
- uso e controllo di documenti idonei e approvati: ogni operazione deve essere accompagnata e comprovata da appositi documenti, definiti ed approvati prima del loro utilizzo e della loro rilevazione contabile;
- esistenza di appropriate registrazioni contabili: le registrazioni della contabilità generale, in particolare, vanno integrate da registrazioni analitiche relative ai singoli cespiti;
- analisi periodica delle risultanze contabili ed inventariali da parte di personale indipendente da quello addetto alla loro tenuta: la correttezza e l'attendibilità delle scritture contabili e inventariali devono essere periodicamente controllate da personale diverso da, e non subordinato a, quello addetto alla tenuta delle scritture stesse;
- verifica dell'esistenza fisica delle immobilizzazioni tramite l'inventario fisico periodico, nonché della coerenza tra rilevazioni fisiche e contabili.

Ogni procedura amministrativo-contabile aziendale deve individuare:

- soggetto responsabile e articolazioni organizzative coinvolte, anche attraverso la predisposizione, per ogni procedura, di un'apposita Matrice delle responsabilità;
- tempistica e scadenza di ogni attività;
- documentazione da acquisire o produrre; modalità di protocollazione, conservazione e archiviazione della documentazione stessa;
- flussi informativi tra le articolazioni organizzative coinvolte (contenuti, modalità, tempistica), con particolare attenzione ai flussi indirizzati all'articolazione organizzativa preposta alle registrazioni contabili;
- periodiche quadrature dei valori contabili sia tra loro che con dati e prospetti extracontabili, incluso l'inventario fisico;
- modalità e momenti di registrazione contabile (anche attraverso il rinvio al Regolamento aziendale di contabilità oppure ad istruzioni operative più specifiche).

Per ciascuna delle procedure indicate nella sezione "campo di applicazione", nella tabella 1 si individuano le tipologie di immobilizzazioni interessate e, a titolo puramente esemplificativo, le unità organizzative coinvolte. Di seguito, per ciascuna procedura, si indicano ulteriori requisiti più specifici.

Tabella 1. Procedure, classi di immobilizzazioni interessate, unità organizzative comunemente coinvolte.

BENI IMMOBILI										BENI MOBILI			BENI IMMATERIALI					
PROCEDURE MINIME	"Caso base"	Commesse di lavori pubblici	Manutenzioni incrementative su beni di proprietà	Manutenzioni incrementative su beni di terzi	Beni in leasing finanziario	Beni in comodato, servizi, altri beni di terzi presso l'azienda	Terreni	Fabbricati di elevato valore artistico	"Caso base"	Manutenzioni incrementative su beni di proprietà	Manutenzioni incrementative su beni di terzi	Beni in leasing finanziario	Beni in comodato, servizi, altri beni di terzi presso l'azienda	Universalità di beni	Beni dell'azienda presso terzi	Beni di elevato valore artistico	Software/ software Dispositivo medico	
		Direzione Generale/Ufficio tecnico			Non rientrano nel piano investimenti	Direzione Generale/Ufficio tecnico	Direzione Generale/Ingegneria clinica/Economato/Ufficio tecnico/Fisica Sanitaria/Sistemi Informatici	Non rientrano nel piano investimenti	non applicabile	Direzione Generale/Ingegneria clinica/Economato/Ufficio tecnico/Fisica Sanitaria/Sistemi Informatici/Protesi/Protesista	non applicabile	Ufficio tecnico/ Ufficio patrimonio	Sistemi Informatici/Ingegneria Clinica					
Presenza in carico	Ufficio tecnico / ufficio patrimonio																	
Valorizzazione	Ufficio tecnico/ Ufficio patrimonio																	
Inventarizzazione	Ufficio inventario / Ufficio patrimonio																	
Consegna al consegnatario o subconsegnatario	non applicabile																	
Ammortamento e sterilizzazione	Bilancio/ Ufficio inventario			non applicabile			non applicabile			Bilancio/ Ufficio inventario			non applicabile			Bilancio/ Ufficio inventario		
	non applicabile																	
Inventario fisico periodico	non applicabile																	
	consegnatario del bene																	
Riconciliazione tra libro cespiti e COGE	Servizio Bilancio/ Ufficio inventario			non applicabile			Servizio Bilancio/ Ufficio inventario			Servizio Bilancio/ Ufficio inventario			non applicabile			Servizio Bilancio/ Ufficio inventario		
Decreti / alienazioni / fuori uso / non utilizzo / eventi fortuiti	Ufficio tecnico/ Patrimonio/ Inventario																	
	Ingegneria clinica/Economato/ Ufficio tecnico/Fisica Sanitaria/Sistemi Informatici/Inventario																	
	Ufficio tecnico/ Ufficio Patrimonio																	
	Sistemi Informatici/Ingegneria Clinica																	

1. Piano degli investimenti

L'Azienda deve definire regole e modalità per disciplinare la predisposizione del Piano degli Investimenti e, qualora utilizzato, del relativo Piano Operativo. A livello aziendale sono pertanto definite le responsabilità, le modalità ed i percorsi autorizzativi per addivenire:

- alla redazione del Piano degli investimenti e dell'eventuale Piano operativo degli investimenti (budget degli investimenti, individuazione delle priorità, ...);
- all'acquisizione dell'approvazione regionale del Piano degli investimenti;
- all'acquisizione dell'autorizzazione regionale preventiva per gli interventi finanziati con contributi in conto esercizio e con altre forme di finanziamento diverse dai contributi in conto capitale (leasing finanziari, concessione-costruzione, finanza di progetto, alienazioni patrimoniali,...)⁶;
- alla gestione degli interventi non programmabili;
- all'eventuale revisione del Piano in corso d'anno.

2. Presa in carico

Ai fini della corretta identificazione dei beni ad utilità pluriennale e del controllo quantitativo e qualitativo, la ricezione del bene patrimoniale comporta:

- il riscontro e la verifica di conformità rispetto al contratto e all'ordinativo d'acquisto formalmente emesso;
- il riscontro rispetto al documento di trasporto;
- la verifica del confezionamento, dell'etichettatura del produttore e dello stato di conservazione/integrità.

L'esito della verifica di accettazione deve essere formalizzato attraverso la redazione di un verbale o mediante apposizione di specifiche annotazioni sul documento di trasporto.

La presa in carico comporta l'individuazione e lo svolgimento di ulteriori verifiche di carattere amministrativo (cd "collaudo amministrativo") e l'eventuale esecuzione di un collaudo tecnico allo scopo di accertare il regolare funzionamento del bene, nonché la rispondenza alle norme di sicurezza e qualità. E' pertanto opportuno distinguere proceduralmente:

- i beni che sono oggetto esclusivamente delle verifiche di carattere amministrativo;
- i beni che sono anche soggetti al collaudo tecnico per poi essere consegnati al consegnatario;
- i beni che sono anche soggetti al collaudo tecnico per poi essere consegnati al magazzino.

L'Azienda deve inoltre disciplinare le modalità di presa in carico dell'immobilizzazione (es. inventariazione e inizio dell'ammortamento) nell'eventualità di impiego nell'attività produttiva di un cespite consegnato e che presenta caratteristiche di sicurezza idonee per l'immediato utilizzo, ma per il quale non sia ancora stato completato il collaudo tecnico.

Con specifico riferimento ai lavori per la realizzazione di opere pubbliche (immobili), in base alle tempistiche previste dal contratto ed alla progressiva realizzazione dei lavori, la procedura aziendale definisce le modalità con cui: il Direttore dei lavori incaricato dalla stazione appaltante emette gli Stati Avanzamento Lavori (SAL); il Responsabile Unico del Procedimento conferma i SAL con l'emissione del Certificato di pagamento; il Direttore dei lavori, a lavori ultimati, emette lo Stato

⁶ Con riferimento all'autorizzazione regionale si richiama quanto indicato nella Linea Guida regionale "Il Patrimonio Netto". La Regione definirà le modalità per richiedere e comunicare l'autorizzazione, tenuto conto delle esigenze regionali di controllo sugli investimenti e delle esigenze aziendali di tempestività nell'esecuzione degli interventi urgenti.

finale dei lavori; la Commissione di collaudo emette il certificato di collaudo oppure, nei casi normativamente previsti, la Direzione Lavori emette il Certificato di regolare esecuzione. Di norma questo adempimento costituisce il momento di presa in carico del bene immobile.

Con specifico riferimento alle donazioni, la presa in carico è subordinata all'accettazione del cespite ricevuto in donazione. In merito si rinvia alla linea guida regionale sul Patrimonio netto.

3. Valorizzazione

La fase di valorizzazione del bene comporta la definizione e l'inserimento nel sistema informativo aziendale dei dati di natura economico-patrimoniale ed amministrativa.

Le procedure amministrativo-contabili, il sistema di controllo interno ed il sistema informativo aziendale devono assicurare la corretta valutazione delle immobilizzazioni sulla base della normativa di riferimento e consentire la verificabilità dei criteri e dei principi applicati, nonché la possibilità di ricostruire il valore iscritto con il supporto dei relativi documenti.

A tal fine, le procedure aziendali devono disciplinare le attività, le responsabilità e i controlli necessari per assicurare la corretta valorizzazione delle immobilizzazioni attraverso l'individuazione e la rilevazione, con combinazioni differenziate a seconda della tipologia di cespiti e delle relative modalità di acquisizione:

- del costo di acquisto comprensivo di IVA indetraibile, nonché degli eventuali oneri accessori, anche se non fatturati unitamente al cespite⁷;
- degli stati di avanzamento dei lavori per le immobilizzazioni in costruzione;
- degli interventi manutentivi capitalizzabili (manutenzione incrementativa) su beni di proprietà e di terzi;
- del costo di produzione interna⁸ per le immobilizzazioni e le manutenzioni incrementative realizzate dall'Azienda stessa;
- dei componenti accessori, ossia dei pezzi di ricambio, dei cespiti modulari, o di eventuali aggiornamenti tecnologici, non dotati di vita autonoma e di autonomo utilizzo produttivo, acquistati successivamente al cespite principale;
- del valore da attribuire ai beni ricevuti in donazione;
- del valore da attribuire ai beni di terzi presso l'Azienda, tenuto conto di quanto previsto dal principio contabile nazionale OIC 22.

Le procedure aziendali devono inoltre fornire indicazioni:

- per la corretta valorizzazione dei terreni e dei fabbricati, in quanto il terreno su cui sorge un fabbricato non può più essere considerato pertinenza dello stesso. Pertanto, se il valore dei

⁷ I costi accessori di acquisto sono individuabili con riferimento al principio OIC 16. Nei fabbricati possono essere capitalizzati: spese notarili per la redazione dell'atto di acquisto, imposte e tasse connesse alla registrazione dell'atto, costi dell'eventuale preliminare di acquisto, onorari per la progettazione dell'immobile, la direzione lavori ed il collaudo, spese per l'aggiudicazione della gara, costi per opere di urbanizzazione primaria e secondaria poste dalla legge obbligatoriamente a carico del proprietario, eventuali compensi di mediazione, oneri per il finanziamento maturati durante il periodo di costruzione. Negli impianti e macchinari possono essere capitalizzati: spese di progettazione, di trasporto, di installazione, di perizia e collaudo, di montaggio, di posa in opera e messa a punto, dazi su importazione. Nei mobili possono essere capitalizzati il trasporto ed i dazi su importazione (vedi anche Manuale REBISAN Ciclo delle immobilizzazioni materiali ed immateriali).

⁸ Con riferimento all'incremento delle immobilizzazioni per lavori interni si rimanda al Principio Contabile regionale n. 6 approvato con la DGR n.416/2005.

fabbricati incorpora anche quello dei terreni sui quali tali fabbricati insistono, il valore del fabbricato va scorporato, anche in base a stime, per essere ammortizzato. Il valore del terreno è quindi determinato come differenza residua dopo aver scorporato il valore del fabbricato. L'obbligo di scorporo, comunque, si applica solamente ai beni acquisiti dopo l'1/1/2012 e la stima può essere affidata a uffici interni;⁹

- per la puntuale individuazione dei cespiti obsoleti o da alienare, dato che per tali beni l'ammortamento viene sospeso e il valore netto contabile non può eccedere il valore netto di realizzo;¹⁰
- per l'acquisizione del consenso del Collegio Sindacale all'iscrizione in bilancio di una immobilizzazione nei casi previsti dalla normativa vigente.

4. Inventariazione

Sono soggette ad inventariazione tutte le immobilizzazioni immateriali e materiali, ivi compresi i beni di terzi utilizzati dall'Azienda a titolo di godimento (leasing, comodato, noleggi, ecc.).

L'inventariazione avviene immediatamente dopo la fase di presa in carico dell'immobilizzazione.

Con riferimento alla fase di inventariazione delle Immobilizzazioni materiali ed immateriali, le Aziende sanitarie devono dotarsi di un sistema informatico unico oppure di più sistemi informativi fortemente integrati, in grado di rilevare e di gestire le informazioni necessarie a supportare adeguatamente tutte le fasi procedurali precedentemente individuate. La finalità è quella di disporre di un complessivo "inventario aziendale", che contenga tutti i dati obbligatori/necessari per le diverse fasi gestionali, alimentato dalle informazioni immesse direttamente dalle articolazioni organizzative interessate/coinvolute, ciascuna per la parte di propria competenza.

Le procedure aziendali di inventariazione, corredate da eventuali istruzioni operative, devono definire i ruoli e le responsabilità nello svolgimento delle seguenti attività, che si effettuano a seguito dell'esito positivo del collaudo amministrativo, dell'eventuale collaudo tecnico e delle verifiche di accettazione:

- affissione al bene, ove possibile, di un'apposita etichetta identificativa indelebile contenente il numero di inventario;
- accertamento della completa e corretta compilazione del verbale di presa in carico e dei documenti dell'eventuale collaudo;
- inserimento nel Sistema informativo dei dati tecnici, anagrafici ed organizzativi del bene, come rilevati da ordine (importante per individuare tempestivamente l'acquisto di una immobilizzazione ed avviare corrette procedure di inventariazione e contabilizzazione), bolla, verbale di presa in carico, attestazione di funzionalità, conformità o collaudo;
- inserimento nel Sistema informativo delle informazioni relative alle fonti di finanziamento.

In particolare, per ogni cespite (con gli adattamenti imposti dalle diverse tipologie di beni) vanno rilevati i seguenti dati, necessari per la gestione economica ed amministrativa ed a supporto del controllo interno:

- numero progressivo di inventario;

⁹ Quest'ultima frase, che circoscrive l'applicazione dell'obbligo di scorporo, rispetto a quanto indicato nel principio OIC 16, è stata prevista dalla Casistica applicativa ministeriale per le Aziende - Documento 2 "Le immobilizzazioni materiali" in corso di approvazione.

¹⁰ L'OIC 16, come rivisto nel 2014, ha eliminato "la previsione secondo cui l'ammortamento andava sospeso per i cespiti non utilizzati per lungo tempo".

- classificazione e codifica;
- data di carico;
- date dei collaudi;
- data scadenza della garanzia;
- numero e data fattura di acquisto (le fatture possono anche essere più d'una, per esempio nel caso di costruzione e manutenzione di immobili);
- modalità di acquisizione (a titolo oneroso, donazione, ...);
- descrizione conto patrimoniale;
- dati catastali delle singole unità immobiliari;
- caratteristiche tecniche del bene (produttore, modello, ...);
- valore originario;
- criterio di valorizzazione originaria (costo d'acquisto o di produzione oppure altro criterio in caso di acquisizioni a diverso titolo);
- valore e data delle manutenzioni incrementative;
- tipologia ed ammontare delle fonti di finanziamento;
- aliquota di ammortamento;
- fondo di ammortamento, con evidenza dell'ammortamento e della sterilizzazione effettuata in ogni esercizio;
- valore netto residuo;
- centro di responsabilità/costo;
- consegnatario e subconsegnatario del bene;
- ubicazione fisica del bene;
- identificazione beni dell'Azienda presso terzi;
- identificazione beni di terzi in godimento.

I beni di terzi, anche se non concorrono alla determinazione del valore delle Immobilizzazioni iscritte nell'Attivo patrimoniale, essendo rilevati soltanto nei Conti d'ordine, sono soggetti alla procedura di inventariazione, con separata evidenza rispetto alle immobilizzazioni di proprietà dell'Azienda; in caso di acquisizione al termine del contratto oppure tramite riscatto, saranno inventariati come immobilizzazioni di proprietà con valore pari al prezzo di riscatto. Sono esclusi dall'obbligo di inventariazione i beni in prova e in conto visione, rispetto ai quali è comunque necessario attivare adeguate procedure, anche informatiche, di carico e scarico.

I beni dell'Azienda presso terzi sono rilevati nelle Immobilizzazioni iscritte nell'Attivo patrimoniale e sono soggetti alla procedura di inventariazione, con separata evidenza rispetto alle immobilizzazioni utilizzate direttamente. E' necessario che tali beni siano gestiti attraverso adeguate procedure, anche informatiche, che permettano di tenere traccia di tutte le informazioni utili per assicurarne la protezione e la salvaguardia.

Le universalità devono essere inventariate, con attribuzione di un unico numero di inventario e di un'unica etichetta identificativa a tutti i beni che le compongono (eventualmente con la possibilità di un secondo livello di codifica).

Per poter effettuare l'inventariazione, nonché per poter gestire adeguatamente le altre fasi relative alla gestione delle immobilizzazioni, l'Azienda deve definire un regolamento che disciplini:

- il sistema di classificazione e codifica dei beni, cui siano associate anche le aliquote di ammortamento;
- gli aspetti decisionali, autorizzativi e amministrativo-contabili per la gestione come universalità dei beni durevoli della stessa specie e natura (per esempio, come, quando, chi qualifica

- l'universalità; come deve essere gestita una dismissione parziale di un'universalità);
- la distinzione, con riferimento ai beni durevoli di valore inferiore a 516,46 euro, tra: (i) beni da trattare quali acquisti d'esercizio: è il caso dei beni a rapida obsolescenza e/o di valore unitario particolarmente contenuto. Tali beni non sono soggetti né ad inventariazione né ad ammortamento. La loro protezione e salvaguardia dovrà essere assicurata tramite adeguate procedure, anche informatiche; (ii) beni da trattare quali immobilizzazioni: in questo caso il bene è soggetto ad inventariazione e ad ammortamento (eventualmente integrale nell'esercizio di acquisizione);
 - i criteri per il ricorso all'ammortamento integrale nell'esercizio di entrata in uso delle immobilizzazioni di valore non superiore a 516,46 euro che non facciano parte di universalità;
 - le modalità di calcolo dell'ammortamento per le immobilizzazioni entrate in funzione in corso d'anno (pro quota in relazione al tempo oppure con dimezzamento dell'aliquota ordinaria) oppure dismesse o alienate in corso d'anno (pro quota in relazione al tempo oppure non effettuato);
 - le modalità di individuazione del momento di inizio dell'ammortamento, ossia il momento in cui il bene è disponibile e pronto per l'uso che, per le immobilizzazioni soggette a collaudo, corrisponde alla data di effettuazione del collaudo o, se antecedente, alla data di entrata in funzione (solo se si verificano le adeguate condizioni di sicurezza per l'immediato utilizzo nell'attività produttiva aziendale), mentre per le immobilizzazioni non soggette a collaudo corrisponde alla data di presa in carico (consegna);
 - le modalità di acquisizione dell'autorizzazione regionale per l'utilizzo di aliquote di ammortamento superiori a quelle dell'allegato 3 al D.lgs. n. 118/2011.
 - le modalità di autorizzazione, identificazione e capitalizzazione degli interventi manutentivi incrementativi, sia su beni propri che su beni di terzi, affinché siano rilevati insieme al cespite principale ed identificati in maniera univoca ma separata, con riferimento al numero di inventario di quest'ultimo; ad ogni intervento manutentivo deve essere associato il numero di inventario del cespite "padre";
 - le modalità di capitalizzazione dei componenti accessori, ossia dei pezzi di ricambio, dei cespiti modulari, ecc., affinché siano identificati in maniera univoca, eventualmente separata dal cespite "padre", ma sempre associabile al numero di inventario di quest'ultimo;
 - le modalità e le articolazioni organizzative preposte alla cancellazione delle immobilizzazioni dall'inventario;
 - la gestione degli *upgrade* (aggiornamenti tecnologici).

5. Consegatari dei beni

Le schede inventariali sono trasmesse all'Unità/Ufficio consegnatario del bene stesso contestualmente alla consegna del bene.

Le procedure ed i regolamenti aziendali devono:

- disciplinare la modalità di formale presa in carico del bene da parte del consegnatario;
- prevedere l'eventuale possibilità di individuare uno o più sub consegnatari dei beni;
- definire i criteri per l'identificazione del consegnatario;
- definire i compiti e le responsabilità del consegnatario, con particolare riferimento alla custodia, vigilanza, conservazione e corretto uso dei beni affidati;
- definire le modalità con cui vengono fornite al consegnatario le informazioni circa le misure necessarie per custodire in modo appropriato le immobilizzazioni, per assicurarne un'adeguata

protezione fisica, idonea a salvaguardarle da incendi, fenomeni atmosferici, incuria, danneggiamenti colposi e dolosi e sottrazioni;

- indicare le verifiche fisiche periodiche che il consegnatario dei beni deve svolgere al fine di riscontrare la corrispondenza con quanto risulta dall'inventario aziendale;
- definire la modalità di comunicazione dei beni divenuti inutili, inservibili o che abbiano perso la loro efficienza funzionale, nonché dei beni che necessitano di manutenzione, riparazione oppure ripristino;
- definire le modalità di decisione, comunicazione e rilevazione del passaggio ad un altro consegnatario o comunque dello spostamento fisico dei beni;
- stabilire le modalità di utilizzo della c.d. "scheda di dislocazione" che documenta la distribuzione dei beni mobili nei vari locali e che è esposta nel locale ove il bene mobile è assegnato;
- definire le modalità con cui le informazioni circa il consegnatario dei beni e la localizzazione fisica dei beni stessi alimentano la contabilità analitica, consentendo in particolare l'attribuzione dei beni e dei correlati valori economici ai centri di costo oppure di responsabilità.

Con specifico riferimento ai beni pluriennali dell'Azienda temporaneamente presso terzi, le procedure devono prevedere l'emissione di appositi documenti predefiniti in grado di identificare il bene presso terzi e di tracciarne l'uscita ed il rientro, anche al fine di disporre delle informazioni da inserire in Nota Integrativa.

6. Ammortamento e sterilizzazione

Le quote di ammortamento dell'esercizio dovranno essere calcolate applicando le aliquote determinate sulla base della vita utile, definita a livello nazionale, per ciascuna categoria di beni, dalla tabella che costituisce l'allegato 3 al Decreto Legislativo 118/2011.

Le procedure, anche attraverso opportune soluzioni informatiche, devono prevedere le modalità e le responsabilità di:

- modifica delle aliquote di ammortamento rispetto a quanto attribuito in automatico al cespite al momento della classificazione (per esempio, nel caso dei componenti accessori la cui vita utile vada allineata al cespite "padre");
- verifica del corretto abbinamento tra il cespite inventariato e la relativa fonte di finanziamento ai fini del calcolo e della verificabilità della quota di ammortamento da sterilizzare;
- complessiva valutazione del calcolo degli ammortamenti e della relativa sterilizzazione (di norma, da parte del Servizio Economico-Finanziario).

7. Inventario fisico periodico

L'inventario fisico rappresenta l'occasione per:

- riscontrare l'esistenza fisica dei beni e la loro localizzazione;
- comparare quantità contabili e quantità inventariali al fine di individuare errori ed ammanchi;
- rilevare l'effettivo stato dei cespiti, la presenza di cespiti obsoleti, danneggiati, non più utilizzati oppure che necessitano di interventi manutentivi.

Le procedure aziendali devono:

- prevedere l'effettuazione dell'inventario fisico delle immobilizzazioni;
- definire la periodicità di effettuazione (ossia il tempo che intercorre tra due conte fisiche del medesimo bene), che, di norma, non può comunque essere superiore a 3 anni;

- definire la modalità di svolgimento (conta fisica di tutti i beni esistenti in Azienda ad una specifica data oppure conta fisica a rotazione, ossia suddivisa in più date, per centro di costo oppure per categorie omogenee di beni);
- definire la modalità di inventariazione fisica periodica dei beni dell'Azienda presso terzi;
- definire le modalità di aggiornamento dell'inventario aziendale e della contabilità generale sulla base delle risultanze dell'inventario fisico, stabilendo in particolare le attività da porre in essere (comunicazioni, rilevazioni, verbali, ...) in presenza di beni esistenti ma non inventariati, beni inventariati ma mancanti oppure non utilizzabili;
- garantire l'analisi delle cause che hanno generato i disallineamenti e la conseguente revisione delle procedure organizzative adottate oppure le modalità della loro applicazione;
- individuare le responsabilità circa le differenze inventariali.

La procedura deve assicurare l'evidenza della documentazione utilizzata e dei controlli e dei riscontri eseguiti.

L'azienda deve inoltre redigere le istruzioni operative a cui attenersi per l'inventariazione (rilevazione dei dati, loro successivo controllo e riconciliazione).

L'inventario fisico delle immobilizzazioni può essere affidato ad un soggetto terzo, dipendente o meno dall'Azienda, oppure ai consegnatari dei beni. In quest'ultimo caso, il responsabile dell'inventario trasmette a ciascuna struttura aziendale/consegnatario dei beni un report inventariale dei cespiti immatricolati in carico alla stessa. I consegnatari dei beni, dopo aver effettuato gli opportuni controlli, devono restituire il report firmato con annotazione della coerenza dell'inventario oppure delle eventuali differenze riscontrate e delle relative motivazioni (acquisizioni, dismissioni, alienazioni, trasferimenti di beni). L'affidamento dell'incarico al consegnatario non deve essere ripetuto sistematicamente e deve essere alternato con verifiche da parte di altri soggetti.

8. Riconciliazione tra inventario aziendale e contabilità generale

Almeno in sede di predisposizione del bilancio dell'esercizio è necessario effettuare una serie di controlli di corrispondenza dei dati e delle "quadrature" al fine di individuare, motivare e, se necessario, correggere eventuali differenze tra:

- le risultanze dell'inventario aziendale ed i valori risultanti dalla contabilità generale, per conto patrimoniale aziendale;
- gli incrementi (nuove acquisizioni, manutenzioni incrementative) ed i decrementi (dismissioni, alienazioni) risultanti dall'inventario aziendale e i rispettivi valori risultanti dalla contabilità generale;
- i fondi ammortamento, le quote di ammortamento e le sterilizzazioni risultanti dall'inventario aziendale e i rispettivi valori risultanti dalla contabilità generale;
- l'ammontare delle immobilizzazioni in corso risultanti dalla contabilità generale e quanto risulta dalle rilevazioni extracontabili tenute dagli Uffici preposti, con particolare attenzione alla necessità che le opere disponibili e pronte per l'uso siano trasferite dalle immobilizzazioni in corso alle specifiche classi di immobilizzazioni cui appartengono;
- le fonti di finanziamento indicate nell'inventario aziendale ed i rispettivi conti di bilancio accesi nel Patrimonio Netto e nei debiti a medio-lungo termine.

9. Decrementi per alienazioni, dismissioni, mancato utilizzo

Le alienazioni programmate del patrimonio immobiliare disponibile sono evidenziate nella specifica scheda del Piano degli Investimenti aziendali.

La procedura aziendale per le alienazioni e le dismissioni patrimoniali deve:

- indicare la modalità di individuazione dei cespiti da alienare o dismettere;
- definire gli aspetti connessi all'autorizzazione formale e preliminarmente ad ogni alienazione o dismissione patrimoniale;
- prevedere la contestuale indicazione dell'utilizzo del corrispettivo di ciascun cespite alienato, assicurandone la destinazione alla realizzazione di nuovi investimenti, subordinatamente all'avvenuto incasso (si ricorda che il vincolo riguarda sia le plusvalenze patrimoniali sia il residuo finanziamento iscritto nel Patrimonio Netto e che, per disposizione regionale, il vincolo stesso si estende ai beni acquisiti con contributi in conto esercizio¹¹);
- prevedere le modalità di individuazione ed evidenziazione dei cespiti temporaneamente non utilizzati (per i quali l'ammortamento prosegue) e dei cespiti obsoleti o da alienare (per i quali l'ammortamento viene sospeso ed il valore contabile deve essere ridotto qualora ecceda il presumibile valore netto di realizzo);
- assicurare il corretto aggiornamento dell'inventario aziendale e della contabilità generale tramite l'impostazione di adeguate comunicazioni formali tra il consegnatario del bene, il Servizio preposto alla gestione dell'inventario aziendale, il Servizio programmazione economico-finanziaria;
- nel caso di permuta/cessione/rottamazione del bene, assicurare l'emissione e la registrazione del documento contabile idoneo al perfezionamento della stessa (nota di addebito o fattura);
- nel caso di dismissioni di beni "fiscalmente rilevanti", assicurare il rispetto degli adempimenti dettati anche dalla normativa tributaria (nel caso di passaggio di bene dall'attività commerciale a quella istituzionale sarà necessario adottare specifico atto amministrativo interno).

CONTROLLI INFRAGRUPPO E CONSOLIDAMENTO DEI DATI

Il trasferimento di immobilizzazioni infragruppo, per quanto residuale, seguirà la procedura e la modalità di rilevazione e di contabilizzazione che sarà definita e schematizzata nell'ambito del Gruppo di lavoro per la redazione del bilancio consolidato.

ASPETTI RILEVATIVI E CONTABILI

L'art. 29, comma 1, lettera b) del D.lgs. 118/2011 è stato modificato dall'articolo 1, comma 36 della Legge n. 228/2012, che ha eliminato alcune norme riportate nella versione originaria del Decreto, poi parzialmente riconfermate dalla circolare del Ministero della Salute e del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 28 gennaio 2013 e dalla Casistica applicativa per le Aziende - Documento 2 "Le immobilizzazioni materiali", che non è ancora stata definitivamente approvata. L'impostazione regionale, dettagliatamente trattata nel Manuale REBISAN Ciclo delle immobilizzazioni materiali ed immateriali, disciplina alcune specifiche fattispecie.

¹¹ Vedi Linea Guida regionale "Il patrimonio netto" - Aspetti rilevativi e contabili.

Per le immobilizzazioni entrate in funzione durante l'anno, l'ammortamento dovrà essere calcolato pro quota. La regola di utilizzare la metà dell'aliquota normale d'ammortamento per i cespiti acquistati nell'anno è accettabile se la quota d'ammortamento ottenuta non si discosta significativamente dalla quota calcolata a partire dal momento in cui il cespite è disponibile e pronto per l'uso.

Ferma restando la possibilità di scegliere tra le due alternative (pro quota in relazione al tempo oppure con dimezzamento dell'aliquota ordinaria), la regione ha espresso e continua a esprimere una preferenza per la prima soluzione, peraltro la stessa preferenza si ritrova nel principio contabile OIC n.16.

L'indicazione regionale, riportata al punto "4. Inventariazione" tra le due alternative (pro quota in relazione al tempo oppure con dimezzamento dell'aliquota ordinaria), è fornita nelle more dell'approvazione della Casistica applicativa ministeriale per le Aziende - Documento 2 "Le immobilizzazioni materiali.

In presenza di donazioni e lasciti in denaro con vincolo di destinazione a progetti, attività, Unità Operative, laddove l'azienda ne decida l'impiego per il finanziamento degli investimenti, le indicazioni regionali prevedono lo storno diretto dal Conto Economico (Erogazioni Liberali) al Patrimonio Netto (Riserve da donazioni e lasciti vincolati ad investimenti), in misura pari all'intero valore dell'immobilizzazione acquistata. A decorrere dall'esercizio in cui è pronta per l'uso, l'immobilizzazione sarà progressivamente ammortizzata (con conseguente sterilizzazione) nel rispetto del principio di competenza economica e secondo le aliquote di ammortamento previste dall'allegato 3 del D.lgs. 118/2011.

L'impostazione regionale si discosta dalle indicazioni contenute nella Casistica applicativa ministeriale per le Aziende – Documento 3 "Il patrimonio netto" in corso di approvazione, che assimila le donazioni ed i lasciti non vincolati ad investimenti, ma destinati al finanziamento degli stessi, agli investimenti finanziati con contributi in conto esercizio; questo comporta la rilevazione della donazione tra i proventi straordinari e la successiva rettifica dei contributi c/esercizio, con contestuale costituzione nel Patrimonio netto dei "Finanziamenti per investimenti da rettifica contributi in conto esercizio", per l'importo corrispondente alle percentuali previste dall'art. 29 comma 1 lettera b) del D.lgs. n. 118/2011 e s.m.i.

Al momento si conferma l'impostazione regionale.

In presenza di investimenti finanziati con contributi in conto esercizio vincolati, finalizzati e da altri contributi, le indicazioni regionali prevedono che a fine esercizio nel Conto economico è necessario procedere alla rettifica dei contributi c/esercizio, con contestuale costituzione nel Patrimonio netto dei "Finanziamenti per investimenti da rettifica contributi in conto esercizio", per l'importo corrispondente al valore dell'immobilizzazione acquisita, che sarà poi completamente ammortizzata e sterilizzata nell'esercizio di acquisizione.

L'impostazione regionale si discosta dall'applicazione letterale del dettato normativo previsto dall'art. 29 comma 1 lettera b) del D.lgs. 118/2011 e s.m.i. e dalla Casistica applicativa, che assimila il trattamento di questi contributi a quello dei contributi indistinti e comporta pertanto il calcolo dell'ammortamento e della correlata sterilizzazione secondo le aliquote previste dall'allegato 3 del D.lgs. n. 118/2011.

Al momento si conferma l'impostazione regionale.

ASPETTI FISCALI

Relativamente ai beni del patrimonio immobiliare (fabbricati e terreni), le Aziende sanitarie sono soggette a tassazione IRES sulle relative rendite catastali, adeguatamente rettificata secondo la norma fiscale in vigore essendo produttivi di reddito fondiario.

I fabbricati/terreni facenti parte del patrimonio disponibile, e quelli del patrimonio indisponibile utilizzati in maniera promiscua sono inoltre soggetti alla tassazione prevista dalla specifica normativa vigente in materia di IMU.

Nel caso l'Azienda sanitaria utilizzi delle immobilizzazioni immateriali e materiali per l'attività commerciale, il relativo ammortamento è fiscalmente detraibile ai fini della determinazione delle imposte sul reddito e si dovrà attivare il Registro dei beni ammortizzabili¹². Tali immobilizzazioni impiegate per l'attività commerciale devono essere chiaramente identificate, sia che siano utilizzate in via esclusiva, sia che siano utilizzate in modo promiscuo: in questo caso è necessario che siano preventivamente esplicitati i criteri di attribuzione tra attività istituzionale ed attività commerciale (sia per quanto riguarda la determinazione dell'IRES e, per quanto attiene i beni immobili, per la determinazione dell'IMU).

Si precisa infine che in sede di cessione/permuta di beni pluriennali acquisiti nell'ambito dell'attività istituzionale, gli stessi dovranno essere ceduti/permutati secondo il medesimo regime di acquisizione, ovvero Fuori dal campo di applicazione dell'IVA. Detti introiti non origineranno alcun imponibile fiscale.

La cessione di terreni edificabili e simili (diritti edificatori, ecc..) o di immobili dismessi entro 5 anni dall'acquisizione sono le uniche casistiche oggetto di tassazione ai fini IRES della relativa plusvalenza.

Si evidenzia la necessità di mantenere aggiornati i dati delle immobilizzazioni utilizzati per ottemperare agli adempimenti di legge in materia di IMU ed IRES, attraverso la definizione di adeguate e tempestive comunicazioni tra i servizi aziendali interessati.

CONSERVAZIONE DELLA DOCUMENTAZIONE

Si ritiene che, dalle norme di ordinata contabilità, discenda l'obbligo civilistico di conservazione della documentazione relativa all'acquisizione, inventariazione, presa in carico, presa in consegna, alienazione e dismissione delle immobilizzazioni, tenuto anche conto dell'evoluzione nella normativa in materia di de-materializzazione.

ALLEGATI

.....

¹² L'ammortamento dovrà pertanto essere rilevato nell'ambito del sistema di contabilità separata (ai fini Ires) dell'attività commerciale, sulla base dei coefficienti fiscali di ammortamento (D.M. 31/12/1988). L'Azienda deve alimentare correttamente il Registro dei beni ammortizzabili, secondo quanto previsto dall'articolo 16 del D.P.R. n. 600/1973

La Linea Guida regionale dell'Area Immobilizzazioni è stata predisposta dal seguente Gruppo di lavoro:

- Antonella Crugliano Azienda USL di Bologna
- Paola Petocchi Azienda Ospedaliero-Universitaria di Bologna
- Stefano Sanniti Azienda USL della Romagna
- Roberto Labanti Azienda USL di Modena
- Stefania Pierigè Azienda USL della Romagna
- Roberto Berardi Collegio sindacale Azienda USL della Romagna
- Elena Cantù Esperto contabile e di procedure
- Eugenio Anessi Pessina Esperto contabile e di procedure
- Andrea Davalli Servizio Amministrazione del Servizio Sanitario Regionale, Sociale e Socio-Sanitario



Piano Attuativo della Certificabilità
deliberazione della Giunta Regionale n. 865 del 24 giugno 2013

LINEA GUIDA REGIONALE PER LA DEFINIZIONE DELLE PROCEDURE AMMINISTRATIVO
CONTABILI DELLE AZIENDE SANITARIE ED OSPEDALIERE DELLA REGIONE EMILIA
ROMAGNA

IL CICLO MAGAZZINO

SCOPO/OBIETTIVO

La presente linea guida è redatta allo scopo di fornire gli elementi essenziali di supporto per la redazione delle procedure amministrativo contabili del ciclo magazzino delle aziende sanitarie ed ospedaliere del Servizio Sanitario Regionale.

Essa in particolare fornisce i requisiti minimi delle procedure richiesti a livello regionali volti a garantire nella redazione dei bilanci aziendali e nella stesura delle procedure amministrativo contabili finalizzate alla certificabilità dei dati il rispetto dei seguenti principi:

1. l' accertamento dell'esistenza fisica delle giacenze;
2. la verifica del titolo di proprietà o di possesso;
3. l' accertamento della corretta valutazione nel rispetto delle norme nazionali dei principi contabili e della casistica ministeriale;
4. la verifica della competenza dei costi e dei ricavi rilevati nel periodo rispetto alle giacenze di magazzino;
5. l'accertamento dell'uniformità dei principi contabili rispetto all'esercizio precedente.

CAMPO DI APPLICAZIONE

La presente linea guida si applica alle seguenti procedure ritenute minimali nell'organizzazione amministrativo contabile delle aziende del Servizio Sanitario Regionale:

1. Gestione di magazzino farmaceutico ed economale;
2. Procedure di richiesta e ricevimento del bene dalle articolazioni organizzative aziendali;
3. Rilevazione fisica delle giacenze e valutazione annuale del magazzino farmaceutico ed economale;
4. Rilevazione fisica delle giacenze presso le articolazioni organizzative aziendali;
5. Rilevazione fisica delle giacenze presso terzi;
6. Gestione dei beni in conto deposito;
7. Gestione del magazzino centralizzato.

La presenza delle suddette procedure può essere garantita anche attraverso una diversa organizzazione del manuale secondo il livello di dettaglio che verrà definito a livello aziendale. Le procedure di gestione del magazzino devono essere definite sia nel caso l'Azienda operi con magazzini propri gestiti direttamente oppure affidati in gestione a terzi.

L'Azienda deve dotarsi di specifiche procedure finalizzate alla gestione delle scorte di sangue ed emocomponenti, tessuti, materiale osseo, organi ed altre beni aventi natura biologica normate dalle leggi e regolamenti in materia, conformemente alle modalità di utilizzo dei beni suddetti.

RIFERIMENTI NORMATIVI E REGOLAMENTARI

- D.lgs 118/2011 "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42";
- D.M. 15/06/2012: "Nuovi modelli di rilevazione economica «Conto economico» (CE) e «Stato patrimoniale» (SP) delle aziende del Servizio sanitario nazionale";
- D.M. 20/03/2013: "Modifica degli schemi dello Stato patrimoniale, del Conto economico e della Nota integrativa delle Aziende del Servizio Sanitario nazionale";
- Principio Contabile OIC n. 13 "Le rimanenze di magazzino";
- D.P.R. n. 917/86 "Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi" e D.P.R. n. 600/73 "Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi" (per le sole aziende che hanno gestione del magazzino e delle relative scorte anche al di fuori dell'ambito dell'attività istituzionale);
- D.M. 1 marzo 2013 "Definizione dei Percorsi Attuativi della Certificabilità";
- D.lgs n. 219/2006 "Attuazione della direttiva 2001/83/CE (e successive direttive di modifica) relativa ad un codice comunitario concernente i medicinali per uso umano, nonché della direttiva 2003/94/CE";
- D.P.R. n. 309/1990 "Testo unico delle leggi in materia di disciplina degli stupefacenti e sostanze psicotrope, prevenzione, cura e riabilitazione dei relativi stati di tossicodipendenza";
- D.M. 6/7/1999 "Approvazione delle linee direttrici in materia di buona pratica di distribuzione dei medicinali per uso umano";
- D.M. 15/7/2004 "Istituzione, presso l'Agenzia italiana del farmaco, di una banca dati centrale finalizzata a monitorare le confezioni dei medicinali all'interno del sistema distributivo";
- Raccomandazioni ministeriali e AIFA;
- Legge n. 135/2012 "Conversione in legge, con modificazioni, del DL n. 95/2012, recante disposizioni urgenti per la revisione della spesa pubblica con invarianza dei servizi ai cittadini";
- Legge n. 98/2013 "Conversione in legge, con modificazioni, del D.L. n. 69/2013, recante disposizioni urgenti per il rilancio dell'economia";
- Manuale del sistema di controllo interno e di organizzazione contabile delle Aziende sanitarie – Ciclo passivo, approvato nell'ambito del progetto regionale REBISAN.

DEFINIZIONI E ABBREVIAZIONI

CARATTERISTICHE ED INDICAZIONI COMUNI DELLE PROCEDURE

Al fine di garantire il corretto **accertamento dell'esistenza fisica delle giacenze** le procedure devono prevedere l'articolazione in idonee fasi aventi i seguenti requisiti:

a) Determinazione di linee di responsabilità per le giacenze di magazzino:

- *al ricevimento del bene*: identificazione, controllo della conformità del prodotto rispetto alle caratteristiche e requisiti tecnici con particolare riguardo al confezionamento, etichettatura, stato di conservazione e rispetto delle stesse durante le fasi del trasporto relative alla specificità del materiale con segnalazione di qualunque anomalia;
- controllo della merce in entrata mediante riscontro dei documenti di trasporto e degli ordini al fine di accertare la corrispondenza quantitativa e qualitativa degli articoli consegnati rispetto agli ordinativi d'acquisto; qualora sia previsto il transito da magazzino di beni di uso durevole, l'Azienda deve definire un'adeguata procedura od istruzione operativa; tutto il materiale idoneo ricevuto deve essere opportunamente caricato informaticamente all'interno del software di magazzino per la corretta gestione dei flussi contabili e di magazzino;
- *nell'area di giacenza*: adeguata dislocazione e disposizione dei beni secondo le specifiche caratteristiche; controllo sui movimenti all'interno del magazzino e sui prelievi, sui trasferimenti e movimenti vari tra il magazzino e le articolazioni organizzative di destinazione (inclusa la gestione dei resi);
- *nell'area di spedizione*: controllo sulla corrispondenza tra quantità e qualità del bene da spedire e preventiva autorizzazione all'uscita, formalizzata su apposito documento; inoltro del bene al destinatario in ragione delle modalità di consegna stabilite; segnalazione dell'avvenuta uscita del bene agli uffici incaricati delle registrazioni relative ai beni presso terzi e della tenuta della contabilità di magazzino.

b) Adeguata protezione fisica delle giacenze. A questo fine è necessario che siano istituite e formalizzate appropriate misure per movimentare, immagazzinare e custodire le giacenze, salvaguardandole da incendi, fenomeni atmosferici, incuria, danneggiamenti colposi e dolosi, sottrazioni.

c) Uso e controllo di moduli prenumerati e approvati da responsabili autorizzati per la movimentazione fisica delle giacenze che abbiano rilevanza contabile. Questa prassi prevede che ogni movimentazione delle giacenze sia accompagnata e comprovata da appositi documenti (buoni di entrata, uscita, prelievo, trasferimento e movimenti vari, scarto, resi, ecc.). Tali documenti, emessi e firmati da responsabili a ciò autorizzati, consistono in moduli prenumerati (predisposti anche in via informatica) per facilitarne il controllo di sequenza e la corretta archiviazione.

d) Esistenza di una contabilità della movimentazione di magazzino.

La contabilità di magazzino risulta necessaria dal punto di vista gestionale per poter seguire i movimenti delle giacenze, i livelli di riordino e individuare fenomeni di lento rigiro, obsolescenza, eccedenza di scorta, ecc.. Facilita altresì l'esecuzione di ricognizioni fisiche e controlli periodici di magazzino.

e) Rilevazione fisica delle giacenze effettuata periodicamente

Una rilevazione fisica delle giacenze deve essere effettuata periodicamente.

Tale ricognizione sarà attuata alternativamente:

- in unica soluzione, mediante un inventario fisico completo che dovrà essere effettuata almeno una volta all'anno;
- con inventari parziali, su base ciclica, aventi una frequenza tale da inventariare, almeno una volta all'anno, tutte le componenti di magazzino.

Qualora il materiale fosse stoccato all'interno di attrezzature robotizzate complesse che non consentano la conta fisica del materiale ivi contenuto (es. sistemi in monodose) ai fini dell'inventario farà fede quanto indicato dal sistema informatico associato al sistema robotizzato associato ad una procedura dettagliata sulle modalità di caricamento, controllo, preparazione fisica del sistema robotizzato e del relativo interfacciamento con il software. Per il materiale stoccato in sistemi robotizzati che consentano invece la conta fisica del materiale (ad es. armadietti robotizzati, sistemi trasloelevatori, ecc.), dovrà essere valutata la significatività della rilevazione delle rimanenze ivi stoccate tramite l'inventario fisico.

Le risultanze inventariali devono essere riscontrate con le esistenze della contabilità di magazzino, per poter ricercare le cause di eventuali discordanze e per apportare le dovute rettifiche alle rilevazioni fisiche o a quelle contabili, oltre che alle procedure di gestione del magazzino.

f) Idonee procedure di rilevazione fisica delle giacenze.

Per un'appropriata esecuzione di un inventario fisico si richiede che siano previsti e risolti i punti seguenti:

- una programmazione dell'inventario fisico che si concretizzi in appropriate norme scritte, istruzioni operative, ecc. che disciplinino i settori di rilevazione, le modalità di esecuzione ed i soggetti responsabili, sia per i magazzini (farmaceutico ed economale) che per i reparti;
- una razionale collocazione dei materiali allo scopo di facilitarne i conteggi;
- un chiaro sistema di identificazione e descrizione delle scorte;
- l'individuazione delle giacenze a lento rigiro, obsolete, difettose e in scadenza;
- predisposizione di adeguate procedure di conteggio, riepilogazione e controllo delle quantità risultanti da inventario, mediante l'adozione di una idonea modulistica (cartellini prenumerati o simili), ed evidenza degli errori riscontrati;
- un controllo sulle eventuali movimentazioni di magazzino che intervengono nel corso dell'inventario;
- l'identificazione dei beni di terzi presso l'azienda e dei beni di proprietà dell'azienda che si trovano presso terzi;
- corrette procedure di imputazione su base di competenza degli utilizzi e degli acquisti effettuati nel periodo precedente e in quello successivo all'inventario fisico.

La rilevazione fisica delle giacenze di fine anno di beni di consumo presso le articolazioni organizzative aziendali rappresenta un'attività necessaria al fine di assicurare una corretta valorizzazione delle rimanenze finali.

L'Azienda deve organizzare e garantire il corretto svolgimento di tali rilevazioni attraverso la definizione di una procedura inventariale che definisca:

- le articolazioni organizzative aziendali coinvolte e le responsabilità della rilevazione;
- la modalità di rilevazione delle giacenze fisiche;
- la modalità di gestione dei resi;
- l'inventariazione periodica, svolta almeno al termine dell'esercizio;

In prospettiva, la gestione informatizzata delle giacenze presso le articolazioni organizzative aziendali costituisce una modalità in grado di efficientare la rilevazione delle rimanenze.

L'azienda titolare di magazzini centralizzati deve redigere la procedura di logistica del magazzino, condivisa a livello interaziendale, che evidenzii i momenti significativi, i punti di controllo e gli adempimenti documentali di tutta la filiera.

Tale procedura, oltre ai requisiti precedentemente individuati, dovrà rispettare i seguenti requisiti minimi:

- definire i calendari di consegna dei materiali;
- definire il momento in cui avviene il passaggio di proprietà del bene;
- definire la modalità di determinazione del costo di fatturazione dei beni e di ripartizione delle spese di gestione del magazzino centralizzato;
- definire le modalità con le quali al termine dell'esercizio le eventuali differenze riscontrabili dalle procedure di magazzino con i dati contabili verranno conguagliate tramite emissione di specifica fattura/nota di credito al fine di rendere "a pareggio" i costi ed i ricavi gestiti dal magazzino unico.

Al fine di garantire l'effettiva **verifica del titolo di proprietà e di possesso** l'azienda deve disporre di una documentazione e di un sistema di rilevazioni tali da poter provare e salvaguardare il suo diritto di proprietà sui beni acquistati.

Per avere un costante controllo dei beni di sua proprietà ma giacenti presso terzi, l'azienda deve disporre di adeguate procedure, che prevedano almeno:

- emissione di appositi documenti per le uscite di beni con l'indicazione della causale dell'uscita, del tipo e quantità del bene, del destinatario e di ogni altro elemento utile;
- emissione di documenti di rientro atti ad essere ricollegati con quelli correlativi di uscita;
- rilevazioni contabili dei documenti suddetti, idonee a consentire la definizione del rapporto con i terzi e la determinazione delle quantità ancora giacenti presso di essi;
- periodiche ispezioni fisiche presso i terzi o richieste agli stessi di conferme scritte relative alla quantità e qualità dei beni in loro possesso, ma di proprietà dell'azienda. I beni di terzi presso l'azienda devono essere identificati o identificabili sia fisicamente che contabilmente. A tal fine, oltre ad una documentazione di base e ad una contabilità del tipo già citato per i beni dell'azienda presso terzi, occorre disporre di apposite aree di giacenza, oppure di cartellini o simili mezzi atti a separare i beni di terzi da quelle di proprietà dell'azienda. Nel caso di beni confusi o comunque non specificamente identificabili, il sistema in atto deve permettere il confronto tra le quantità totali in giacenza con quelle di proprietà dell'azienda e di terzi. Tutte le limitazioni della libera disponibilità dei beni di sua proprietà devono essere tenute presenti dall'azienda mediante apposite rilevazioni dei vincoli esistenti (riserve di proprietà, privilegi, ecc.).

Per avere un costante controllo dei beni in conto deposito giacenti presso l'azienda, è necessario predisporre adeguate procedure, che prevedano almeno:

- le articolazioni organizzative aziendali coinvolte e le responsabilità;
- la descrizione della modalità di funzionamento e di determinazione delle dotazioni del conto deposito;
- le attività di ricezione, accettazione, carico, trasferimenti e movimenti dei beni;
- la gestione dei beni in conto deposito in magazzino separato dal magazzino dei beni di proprietà;
- le modalità di inventariazione periodica (almeno al termine dell'esercizio).

Al fine di garantire la **corretta valutazione delle giacenze** il sistema di controllo interno deve dare la possibilità di procedere alla valutazione delle giacenze di magazzino in base ai principi contabili statuiti.

Al fine di garantire la **corretta competenza dei costi e dei ricavi rilevati nel periodo** il sistema di controllo in atto deve assicurare la correlazione tra i movimenti di magazzino e le registrazioni contabili, attribuendo sia gli uni che le altre al periodo di competenza, antecedente o susseguente alla data di bilancio.

A tal fine, le procedure devono garantire, tra l'altro, quanto segue:

a) Per gli acquisti:

- tempestiva emissione di appositi documenti per i beni entrati in magazzino o dei quali si sia comunque acquisita la proprietà;
- raffronto dei documenti d'entrata con le fatture dei fornitori, con gli ordini e le delibere di acquisto;
- registrazione dei documenti d'entrata e delle relative fatture nel periodo in cui è effettivamente avvenuta l'entrata o l'acquisizione della proprietà delle giacenze;
- contabilizzazione dei costi accessori di acquisto (trasporto, assicurazione, ecc.) nel periodo in cui è registrato l'acquisto a cui si riferiscono;
- opportuno trattamento contabile dei documenti di entrata non coperti da fattura e delle fatture non abbinate ad alcun documento d'entrata.

b) Per le entrate e le uscite di beni a titolo non traslativo di proprietà:

- emissione di appositi documenti, indicanti, tra l'altro, la causale del movimento ed a che titolo lo stesso è avvenuto;
- tempestiva registrazione dei documenti suddetti in appositi libri o schedari (anche informatici), idonei a seguire il movimento del bene e ad individuare le giacenze dell'azienda presso terzi e quelle di terzi presso l'azienda.

Tali requisiti potranno essere garantiti anche attraverso altre procedure aziendale (es. procedura ordini ecc.)

c) uscite di beni a titolo traslativo della proprietà

- emissione di appositi documenti, aventi valenza fiscale (bolla fattura);
- opportuna procedura relativa agli eventuali resi;
- opportuna procedura di controllo della modalità di determinazione dei prezzi, sconti ecc.
- tempestiva registrazione dei documenti suddetti.

Tali requisiti potranno essere garantiti anche attraverso altre procedure aziendale (es. procedura ordini ecc.)

Al fine di garantire l'**uniformità di applicazione dei principi contabili rispetto all'esercizio precedente** l'azienda deve garantire l'applicazione di principi contabili uniformi rispetto a quelli applicati nell'esercizio precedente e consentire l'individuazione delle eventuali difformità.

Qualsiasi variazione suscettibile di produrre un effetto significativo sui risultati d'esercizio e sulla situazione patrimoniale, deve essere approvata dalla direzione dell'azienda, la quale deve altresì spiegarne i motivi ed evidenziarne gli effetti.

CONTROLLI INFRAGRUPPO E CONSOLIDAMENTO DEI DATI

Le procedure e le modalità di rilevazione e di contabilizzazione degli scambi e dei trasferimenti infragruppo, funzionali ad assicurare un'equivalente rappresentazione economica e patrimoniale di tali scambi nei bilanci delle diverse aziende e quindi a consentire il corretto consolidamento dei dati contabili a livello regionale, saranno definite e schematizzate nell'ambito del Gruppo di lavoro per la redazione del bilancio consolidato.

ASPETTI RILEVATIVI, CONTABILI E DI CONTROLLO CONTABILE

I beni ricevuti dall'Azienda a titolo di omaggio/sconto merce, devono essere rilevati obbligatoriamente nell'ambito della contabilità di magazzino, conformemente alle procedure esposte nella presente Linea guida, con importo pari a zero, incidendo quindi negativamente sulla determinazione del "valore" della relativa categoria merceologica.

Nell'ambito del sistema di contabilità generale, gli stessi beni devono essere rilevati conformemente alle relative fatture di fornitura. Se gli stessi beni saranno oggetto di cessione a terzi, dovranno essere addebitati conformemente a quanto previsto agli artt. 2 comma 4 e 15 comma 2 del D.P.R. n. 633/72.

ASPETTI FISCALI

Nel caso l'Azienda sanitaria effettui compravendita di beni sanitari e non sanitari per conto di qualsivoglia soggetto terzo, detta operazione, assumendo rilevanza tributaria (sia ai fini dell'Iva che dell'Ires), genera conseguentemente una serie di obblighi sulla modalità di tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino al superamento di determinati parametri (volume d'affari e valore delle relative giacenze, così come previsti dal Dpr 695/'96); nel caso detti parametri non siano superati l'obbligo di tenuta delle scritture ausiliare di magazzino permane, ma senza obblighi di forma.

Particolare attenzione va inoltre rivolta alla valutazione delle giacenze di beni, nel caso di gestione del magazzino anche al di fuori dell'ambito istituzionale; in tal caso, in sede di valutazione finale di dette giacenze, oltre che procedere ad una loro rilevazione nell'ambito di un sistema di contabilità separata (ai fini Ires) bisognerà osservare le norme di valutazione previste agli artt. 92 e seguenti del D.P.R. n. 917/86.

CONSERVAZIONE DELLA DOCUMENTAZIONE

Si deve ritenere, che con riferimento alle norme di ordinata contabilità discenda l'obbligo civilistico di conservazione della documentazione relativa alla contabilità ed ai movimenti di magazzino (documenti di trasporto delle merci viaggianti). Relativamente ai movimenti dei beni all'interno dello stabilimento, che non formano oggetto di documentazione obbligatoria per legge, è lasciata libertà all'azienda di adottare la procedura contabile ritenuta più idonea. Ove l'Azienda, nel rispetto della normativa vigente, emetta documenti attestanti il trasporto di materiali, è opportuno che anch'essi, se emessi e rilevati nei sezionali di magazzino, siano conservati a supporto delle scritture ausiliarie (Cfr C.M. n. 40/1981).

ALLEGATI**MATRICE DELLE RESPONSABILITÀ**

A titolo esemplificativo, di seguito sono riportate alcune delle principali responsabilità riferite ai processi oggetto della presente procedura.

L'Azienda dovrà indicare a chi fa capo ogni singola responsabilità inserita nella matrice declinando ad ulteriore livello di dettaglio qualora fosse necessario.

Responsabile attività	Farmacia	Coordinatore infermieristico	Direzione Sanitaria	Economato	Bilancio	Direttore U.O.	Responsabile Magazzino	Direzione Amministrativa locale
Definizione, aggiornamento e diffusione della procedura aziendale								
Verifica applicazione procedura								
Ricevimento ed accettazione della merce								
Conservazione, stoccaggio e distribuzione dei farmaci presso il magazzino								
Conservazione, stoccaggio e distribuzione dei farmaci presso le strutture								
Conservazione documentazione								
Inventario materiali in magazzino								
Inventario materiali in reparto								
Inventario materiale in conto deposito								
Reso materiali dal reparto								

SINTESI PRINCIPALI PUNTI DI CONTROLLO

A titolo esemplificativo, si riporta una sintesi dei principali punti di controllo.

1. Ricevimento

- a. controllo documentale intestazione DDT;
- b. controllo documentale corrispondenza DDT vs Ordine a fornitore;
- c. controllo corrispondenza numero colli presenti vs riportati in DDT consegna;
- d. rilevazione e gestione della non conformità rilevata;
- e. rilevazione non conformità qualitative rispetto ad imballo/confezionamento/etichettatura;
- f. rilevazione non conformità riguardante la scadenza del prodotto (parametri contrattuali di shelf life);
- g. rilevazione non conformità riguardante il mantenimento della catena del freddo;
- h. gestione fisica ed informatica sospesi per non conformità rilevata;
- i. comunicazioni ad uffici amministrativi per gestione non conformità con fornitore;
- j. qualsiasi non conformità fisica rilevata al momento del ricevimento dovrà essere segnalata al trasportatore che ne attesta la presenza apponendo la propria firma sul DDT alla descrizione riportata;
- k. In tutti gli altri casi la non conformità rilevata in un momento differente andrà tempestivamente comunicata al fornitore (entro 8 giorni dalla data del ricevimento merce) attraverso una formalizzazione scritta inviata al fornitore stesso (uffici amministrativi);
- l. Verifica corrispondenza tra DDT e merce consegnata in termini qualitativi;
- m. Verifica della corrispondenza tra DDT e ordine (è opportuno limitare a casi eccezionali la possibilità di correzione degli ordini a fonte di DDT non corrispondenti);
- n. Riscontro a campione della corrispondenza tra DDT non congruenti con ordine/fattura e note di credito da ricevere;
- o. Controllo periodico dei DDT caricati in procedura e non ancora agganciati a fatture.

2. Controlli corrispondenze ordini fornitore vs carichi di magazzino

- a. impossibilità di modifica ordine a fornitore per soggetti diversi da quelli autorizzati;
- b. archiviazione documentazione DDT di consegna presso uffici amministrativi;
- c. il campo CIG deve essere tracciato, potendo verificare se correttamente compilato ai fini del pagamento della fattura. Si suggerisce di adottare una procedura che permetta il controllo ed il monitoraggio informatico di ordini emessi con il campo CIG non compilato.

3. Prelievi di magazzino e Spedizioni.

- a. verifica a campione della stampa del libro giornale di magazzino;

- b. controlli a campione della corrispondenza tra prodotti predisposti per consegna a CDC e richieste CDC. Controllo effettuato da personale diverso da chi ha prelevato il materiale. Ove possibile, spunta informatica per singola referenza vs richiesta CDC;
- c. la documentazione di consegna presso il CDC deve essere fatta firmare/convalidare dal ricevente;
- d. i prodotti danneggiati durante le operazioni di magazzino dovranno essere verificati dal responsabile di magazzino, sottoposti alla valutazione del farmacista (beni sanitari) e scaricati con apposita causale;
- e. i prodotti scaduti in sede al magazzino dovranno essere scaricati con apposita causale;
- f. verifica delle giacenze fisiche e contabili a seguito di segnalazione di non conformità da parte del CDC richiedente;
- g. nel caso di magazzino commerciale: verifica periodica dell'assenza di "buchi" nella numerazione informatica dei DDT di vendita.

4. Gestione Resi dalle articolazioni organizzative aziendali

- a. il CDC emette una richiesta di reso che deve essere validata dal farmacista (beni sanitari) o dagli uffici amministrativi incaricati (beni non sanitari);
- b. al ricevimento del reso deve essere verificata la corrispondenza documentale, fisica e vs ordine/autorizzazione al reso;
- c. le quantità rese dovranno essere valutate attentamente sotto il profilo della scadenza di prodotto per permetterne un reimpiego rapido;
- d. il materiale reso dal CDC al vettore dovrà essere accompagnato da apposito documento. Tale documento dovrà essere debitamente firmato sia dal mittente (CDC) che dal vettore che dal ricevente (magazzino). La firma del vettore attesta l'integrità ed il numero dei colli movimentati;
- e. controllo del materiale ricevuto in reso da CDC con apposizione del timbro di controllo ed emissione di nota di credito (in caso di magazzino commerciale) o di apposita rettifica informatica sulla contabilità analitica (in caso di magazzino istituzionale);
- f. verifica del processo di reso di materiali al Magazzino – verifica a campione della corrispondenza del foglio di reso (o reso informatico) con quanto effettivamente ricaricato in procedura di magazzino.

5. Gestione Resi a fornitore

- a. il reso a fornitore potrà essere gestito solo dopo l'autorizzazione del farmacista (beni sanitari) o degli uffici amministrativi (beni non sanitari).

6. Rettifiche inventariali

- a. verifica delle giacenze fisiche (annuali o periodiche) secondo specifica procedura;
- b. analisi delle cause di possibili discordanze tra giacenza fisica e contabile (es: errore di carico) con sistemazione dei movimenti errati;
- c. registrazione dei dati sul sistema gestionale;

d. analisi periodica dei prodotti obsoleti e slow moving.

7. Verifiche amministrativo-contabili

- a. controllo a campione della corrispondenza tra valorizzazione dell'articolo nella procedura di magazzino e l'algoritmo di calcolo del costo medio ponderato;
- b. riscontro della corrispondenza tra ordini evasi con DDT e non fatturati e registrazione delle fatture da ricevere al 31/12.

La presente Linea Guida è stata predisposta dal seguente Gruppo di lavoro:

- Morena Cerlini Azienda USL di Reggio Emilia
- Gianluca Prati Azienda USL della Romagna (ex Azienda USL di Cesena)
- Diego Lauritano Azienda Ospedaliero-Universitaria di Bologna
- Stefano Carlini Azienda USL di Ferrara
- Enrico Salmi Collegio sindacale Azienda USL di Ferrara
- Niccolò Persiani Esperto contabile e di procedure
- Andrea Davalli Servizio Programmazione Economico-Finanziaria DGSPS



Piano Attuativo della Certificabilità

Deliberazione della Giunta Regionale n. 150 del 23 febbraio 2015

**LINEA GUIDA REGIONALE
PER LA DEFINIZIONE DELLE PROCEDURE AMMINISTRATIVO CONTABILI
DELLE AZIENDE SANITARIE E OSPEDALIERE DELLA REGIONE EMILIA ROMAGNA**

CREDITI-RICAVI

SCOPO/OBIETTIVO

La presente linea guida è redatta allo scopo di fornire gli elementi essenziali di supporto per la redazione delle procedure amministrativo-contabili relative all'area dei crediti e dei ricavi delle Aziende sanitarie del Servizio Sanitario Regionale. Le procedure amministrativo-contabili e le istruzioni operative dovranno essere redatte secondo il modello regionale definito dallo specifico Gruppo di lavoro.

Le procedure riguardano la complessiva gestione dei crediti e dei ricavi, che comprende principalmente i seguenti aspetti: erogazione della prestazione; fatturazione/addebito del corrispettivo dovuto e correlata contabilizzazione del ricavo e del credito; incasso del corrispettivo dovuto e correlata contabilizzazione con chiusura del credito; emissione e correlata contabilizzazione di eventuali note di credito; eventuali operazioni di recupero, di svalutazione contabile e di stralcio dei crediti. Gli aspetti riguardanti le operazioni di incasso e di chiusura del credito sono trattati in maniera più specifica nella Linea guida relative all'area delle "Disponibilità Liquide".

Il rispetto di tali procedure persegue i seguenti obiettivi:

- conoscenza e verificabilità dell'effettiva esistenza e consistenza quali-quantitativa dei crediti e dei ricavi;
- corretta e verificabile valorizzazione dei crediti e dei ricavi;
- corretta imputazione dei ricavi all'esercizio di competenza;
- corretta rappresentazione dei crediti e dei ricavi nel bilancio dell'esercizio;
- salvaguardia dei crediti aziendali.

La linea guida definisce, in particolare, i requisiti minimi richiesti a livello regionale al fine di garantire, nella redazione dei bilanci aziendali e nella stesura delle procedure amministrativo-contabili finalizzate alla certificabilità dei dati, il rispetto delle seguenti asserzioni:

- **esistenza:** i crediti esposti nello stato patrimoniale riflettono operazioni realmente avvenute, opportunamente autorizzate e propriamente contabilizzate; i ricavi iscritti nel conto economico rappresentano il corrispettivo derivante dall'attività effettivamente svolta dall'azienda o comunque effettivamente riconosciuto dal soggetto finanziatore; per ogni credito iscritto a bilancio l'esistenza è accertata da appositi documenti idonei a riflettere l'effettuazione dell'operazione sottostante al sorgere del credito (erogazione della prestazione, consegna del bene, provvedimento regionale di assegnazione del finanziamento ecc.);
- **completezza:** tutte le operazioni riguardanti i ricavi e i correlati crediti sono identificate e rilevate correttamente nell'esercizio di riferimento;
- **diritti/obblighi:** i crediti iscritti in bilancio rappresentano un effettivo diritto maturato alla data di chiusura dell'esercizio; i ricavi rappresentano attività realmente avvenute e/o finanziamenti effettivamente assegnati;
- **competenza:** le registrazioni contabili riflettono gli eventi economici accaduti nel periodo di riferimento; i ricavi sono imputati all'esercizio in cui è stato prestato il servizio cui il ricavo si riferisce;

- valutazione: i crediti sono correttamente valutati ed imputati ai conti dello stato patrimoniale e i ricavi ad essi riferiti sono correttamente imputati ai conti economici, nel rispetto della normativa di riferimento. In particolare, i crediti vanno esposti in bilancio al valore presunto di realizzo e quindi al netto delle svalutazioni eventualmente necessarie;
- presentazione e informativa: i crediti e i ricavi sono propriamente classificati, descritti ed esposti in bilancio nel rispetto della normativa di riferimento; è accertata la continuità dei principi contabili e di valutazione rispetto all'anno precedente.

Tali asserzioni verranno garantite attraverso la corretta:

- separazione di compiti e responsabilità nelle fasi di acquisizione, rilevazione e gestione dei crediti (e dei correlati ricavi);
- autorizzazione, formale e preliminare, delle operazioni gestionali e contabili che hanno un impatto sui crediti e i ricavi;
- preventiva predisposizione e approvazione di appositi documenti che accompagnino e comprovino ogni operazione suscettibile di generare ricavi o di originare, modificare o estinguere crediti;
- esecuzione, registrazione e rilevazione contabile delle operazioni di gestione suscettibili di generare ricavi o di originare, modificare o estinguere crediti;
- conservazione dei documenti comprovanti il diritto di credito (contratti, convenzioni, fatture, documenti di trasporto, documenti comprovanti l'erogazione della prestazione, documenti comprovanti l'assegnazione di un finanziamento ecc.);
- determinazione delle responsabilità di gestione del credito (individuazione di un responsabile di progetto per i contributi finalizzati, individuazione di un responsabile nelle procedure di recupero credito ecc.);
- verifica dell'effettiva esistenza e consistenza quali-quantitativa del credito tramite il controllo di corrispondenza tra prestazioni prenotate/accettate, prestazioni erogate, prestazioni pagate, con monitoraggio degli incassi rispetto alle relative fatture/ricevute emesse e segnalazione tempestiva di tutte le prestazioni effettuate e non pagate al fine di attivare nel più breve tempo possibile le procedure di recupero del credito;
- analisi periodica delle risultanze contabili da parte di personale indipendente da quello addetto alla loro tenuta;
- determinazione dei valori alla chiusura dell'esercizio, tenendo conto di tutti i fatti che possono influire sugli stessi, quali ad esempio il rischio di inesigibilità e l'eventualità di rettifiche;
- riconciliazione delle poste di credito e ricavo con le altre Aziende Sanitarie della Regione, con la Regione stessa, con altri enti, istituti ed organismi finanziatori e soggetti debitori;
- esposizione in bilancio, ivi compresa l'adeguatezza dell'informativa di dettaglio fornita in nota integrativa.

CAMPO DI APPLICAZIONE

La presente linea guida si applica alle seguenti procedure dell'area dei Crediti e dei Ricavi, ritenute minimali nell'organizzazione amministrativo contabile delle Aziende del Servizio Sanitario Regionale:

1. **CONTRIBUTI IN CONTO ESERCIZIO DA FSR INDISTINTI;**
2. **CONTRIBUTI IN CONTO ESERCIZIO SOGGETTI A RENDICONTAZIONE;**
3. **MOBILITA' ATTIVA;**
4. **ALTRE TIPOLOGIE DI RICAVI.**

Sono inoltre trattati temi specifici, per i quali il gruppo di lavoro ha ritenuto necessario un approfondimento per la particolarità della gestione amministrativo contabile:

5. **PRESTAZIONI DEL DIPARTIMENTO DI SANITA' PUBBLICA;**
6. **COMPARTICIPAZIONE ALLA SPESA SANITARIA (ticket);**
7. **ATTIVITA' LIBERO PROFESSIONALE;**
8. **RICERCA COMMISSIONATA E FINALIZZATA, SPERIMENTAZIONI CLINICHE;**
9. **RIMBORSI PER TRATTENUTA MENSA;**
10. **RICAVI DA PATRIMONIO IMMOBILIARE;**
11. **RECUPERO CREDITI.**

La presenza delle suddette procedure può essere garantita anche attraverso una diversa organizzazione del manuale, secondo il livello di dettaglio che verrà definito a livello aziendale.

Gli aspetti procedurali relativi alle movimentazioni di chiusura dei crediti sono trattati nella linea guida dedicata all'area delle "Disponibilità Liquide".

Resta per ora esclusa la mobilità internazionale in quanto oggetto di uno specifico gruppo di lavoro regionale.

RIFERIMENTI NORMATIVI E REGOLAMENTARI

- D.lgs. n. 118/2011 "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42" e s.m.i.;
- D.M. 15/06/2012: "Nuovi modelli di rilevazione economica «Conto economico» (CE) e «Stato patrimoniale» (SP) delle aziende del Servizio sanitario nazionale";
- D.M. 20/03/2013: "Modifica degli schemi dello Stato patrimoniale, del Conto economico e della Nota integrativa delle Aziende del Servizio Sanitario nazionale";
- D.P.R. n. 633/1972 "Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto" e s.m.i.;
- D.P.R. n. 917/1986 "Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi" e s.m.i.;
- D.P.R. n. 642/1972 "Disciplina dell'imposta di bollo";
- D.lgs. n. 175/2015 "Semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata" e s.m.i.;
- Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.34/E del 21/11/2013 "trattamento agli effetti dell'IVA dei contributi erogati da amministrazioni pubbliche – Criteri generali per la definizione giuridica e tributaria delle erogazioni, da parte delle pubbliche amministrazioni, come contributi o corrispettivi";
- Circolare del Ministero delle Finanze n. 326 del 23/12/1997 "Decreto Legislativo 2 settembre 1997, n. 314 concernente armonizzazione, razionalizzazione e semplificazione delle disposizioni fiscali e previdenziali in materia di redditi di lavoro dipendente e assimilati";
- Codice civile, articoli 2423 - 2428;
- Codice civile, articoli 1571 e 1615;
- Principio Contabile Nazionale OIC n. 11 "Bilancio d'esercizio – finalità e postulati";
- Principio Contabile Nazionale OIC n. 15 "I crediti";
- Principio Contabile Nazionale OIC n. 23 "Lavori in corso su ordinazione";
- D.lgs. n. 502/1992 "Riordino della disciplina in materia sanitaria, a norma dell'articolo 1 della legge 23

- ottobre 1992, n. 421" e s.m.i.;
- D.lgs. n. 432/1998 "Attuazione delle direttive 93/118/CE e 96/43/CE che modificano e codificano la direttiva 85/73/CEE in materia di finanziamento delle ispezioni e dei controlli veterinari degli animali vivi e di taluni prodotti di origine animale" e s.m.i.;
 - D.lgs. n. 211/2003 "Attuazione della direttiva 2001/20/CE relativa all'applicazione della buona pratica clinica nell'esecuzione delle sperimentazioni cliniche di medicinali per uso clinico" e s.m.i.;
 - L.R. 22/1980 "Norme per l'utilizzazione e la gestione del patrimonio e la disciplina della contabilità nell'Unità Sanitaria Locale" e s.m.i.;
 - L.R. 50/1994 "Norme in materia di programmazione, contabilità, contratti e controllo delle Aziende Unità Sanitarie Locali e delle Aziende Ospedaliere" e s.m.i.;
 - Regolamento Regionale di contabilità economica n. 61 del 27/12/1995 e s.m.i.;
 - L.R. 34/1998 "Norme in materia di autorizzazione e accreditamento delle strutture sanitarie pubbliche e private in attuazione del D.P.R. 14 gennaio 1997" e s.m.i.;
 - Principi contabili regionali approvati nell'ambito del progetto regionale REBISAN con DGR n. 416/2005 – documenti n. 2 "la valutazione delle attività in corso alla fine dell'esercizio", n. 4 "i ratei e i risconti", n. 8 "donazioni e contributi da privati";
 - Delibera di Giunta Regionale n. 1131 del 02/08/2013 avente ad oggetto "Linea guida regionali attuative dell'art.1, comma 4, della L.120/2007 "Disposizioni in materia di attività libero professionale intramuraria e altre norme in materia sanitaria", come modificato dal D.L.n.158 del 13/09/2012";
 - Delibera di Giunta Regionale n. 326 del 31/03/2015 avente ad oggetto "Recepimento dell'accordo ai sensi dell'articolo 1 comma 4-Bis) della legge 3 agosto 2007, n.120 e successive modifiche ed integrazioni, tra il governo, le regioni e province autonome di Trento e di Bolzano, concernente i criteri per la verifica del programma sperimentale per lo svolgimento della attività libero professionale intramuraria, presso gli studi professionali collegati in rete – Rep- atti n.19/CSR del 19 febbraio 2015";
 - Manuale del sistema di controllo interno e di organizzazione contabile delle Aziende sanitarie – Ciclo attivo, approvato nell'ambito del progetto regionale REBISAN;
 - Linea guida regionale "Disponibilità Liquide";
 - Linea guida regionale "Fondi rischi e oneri" (per la svalutazione dei crediti);
 - Linea guida regionale "Patrimonio Netto".

DEFINIZIONI E ABBREVIAZIONI

Per le definizioni generali si rimanda al codice civile, ai principi contabili OIC e all'eventuale casistica ministeriale. In questa sede si riprendono solo alcuni aspetti specifici del contesto sanitario pubblico e/o della Regione, con riferimento ad alcune tipologie di ricavo e senza pretesa di esaustività.

Classificazioni

I Crediti sono classificati nelle seguenti categorie previste dal modello ministeriale SP approvato con DM 15/06/2012:

- **Crediti v/Stato**
- **Crediti v/Regione o Provincia Autonoma**
- **Crediti v/Comuni**
- **Crediti v/Aziende sanitarie pubbliche**
- **Crediti v/società partecipate e/o enti dipendenti della Regione**
- **Crediti v/Erario**
- **Crediti v/altri**

Le voci del modello ministeriale CE approvato con DM 15/06/2012 che costituiscono componenti positivi di conto economico sono classificate nelle seguenti categorie:

VALORE DELLA PRODUZIONE

- **Contributi in c/esercizio**
- **Rettifica contributi c/esercizio per destinazione ad investimenti**
- **Utilizzo fondi per quote inutilizzate contributi vincolati di esercizi precedenti**
- **Ricavi per prestazioni sanitarie e sociosanitarie a rilevanza sanitaria**
- **Concorsi, recuperi e rimborsi**
- **Compartecipazioni alla spesa per prestazioni sanitarie (ticket)**
- **Quota contributi c/capitale imputata all'esercizio**
- **Incrementi delle immobilizzazioni per lavori interni**
- **Altri ricavi e proventi**

PROVENTI E ONERI FINANZIARI

- **Interessi attivi**
- **Altri proventi**

RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITA' FINANZIARIE

- **Rivalutazioni**

PROVENTI E ONERI STRAORDINARI

- **Proventi straordinari**

Contributi in c/esercizio

Si tratta tipicamente dei trasferimenti volti a finanziare i diversi settori di attività sanitaria, di diretta competenza delle Aziende Sanitarie ed il cui finanziamento ricade generalmente sulla Regione.

Contributi in conto esercizio da FSR indistinti

Si tratta di risorse, a carico del Fondo Sanitario Regionale, trasferite per finanziare diversi settori di attività sanitaria, di competenza delle Aziende Sanitarie.

Le risorse sono assegnate con Delibera di Giunta Regionale per quote indistinte (quote capitarie), per progetti speciali (funzioni), per quote a garanzia dell'equilibrio economico e finanziario.

La Regione eroga mensilmente alle Aziende Sanitarie degli acconti che sono determinati sulla base di stime legate a dati economico-finanziari degli esercizi precedenti. Al termine dell'esercizio di riferimento, e comunque entro i termini previsti per la chiusura del bilancio, viene effettuato un conguaglio con l'attestazione da parte della Regione delle somme effettivamente spettanti alle singole Aziende. Le Aziende iscrivono i ricavi e i crediti tenuto conto dei trasferimenti ricevuti in acconto.

Contributi in conto esercizio soggetti a rendicontazione

Rientrano in questa fattispecie i contributi in c/esercizio destinati all'Azienda Sanitaria dalla Regione o da altri Enti finanziatori (pubblici o privati) per la realizzazione di interventi socio-sanitari, di carattere annuale o pluriennale, per cui sussiste obbligo di rendicontazione all'ente finanziatore. I contributi in questione sono assegnati dall'ente finanziatore mediante atto formale specifico (nel caso della Regione l'atto formale è la delibera di giunta regionale).

Sono riconducibili a questa fattispecie anche i contributi che, pur rientrando nelle risorse del FSR, sono vincolati alla realizzazione di determinati obiettivi e soggetti a rendicontazione (quali progetti a funzione, contributi finalizzati, obiettivi di PSN).

Sono infine riconducibili a questa fattispecie i finanziamenti finalizzati alla ricerca qualificati come contributi (si veda al riguardo la definizione di "ricerca commissionata e finalizzata").

Mobilità attiva

Si tratta di prestazioni sanitarie erogate dall'Azienda a pazienti residenti sul territorio di altre Aziende Sanitarie della regione o fuori regione.

Le tipologie di prestazioni sono le seguenti:

Mobilità infra-regionale

- prestazioni di ricovero;
- prestazioni di specialistica ambulatoriale, compreso il pronto soccorso non seguito da ricovero;
- somministrazioni farmaci;
- farmaceutica territoriale (solo per le Aziende Usl);
- assistenza medica di base (solo per le Aziende Usl);
- sangue, emocomponenti e plasma derivati.

Mobilità interregionale

- prestazioni di ricovero, comprese le prestazioni erogate dagli ospedali privati del territorio;
- prestazioni di specialistica ambulatoriale, compreso il Pronto soccorso non seguito da ricovero e comprese le prestazioni erogate dal privato accreditato del territorio;
- somministrazioni farmaci;
- farmaceutica territoriale (solo per le Aziende Usl);
- assistenza medica di base (solo per le Aziende Usl);
- prestazioni termali (solo per le Aziende Usl);
- trasporti in ambulanza ed elicottero.

Rimborsi

Sono rimborsi le somme spettanti all'Azienda Sanitaria a reintegro di costi da questa sostenuti. L'ammontare del rimborso può non coincidere con quello del correlato costo.

Prestazioni del Dipartimento di Sanità Pubblica

Le prestazioni erogate dal Dipartimento di Sanità Pubblica sono quelle volte all'accertamento e controllo dei fattori di nocività e pericolosità per la salute oltreché quelle di medicina legale. Si possono distinguere i seguenti gruppi di attività:

- prestazioni del servizio di igiene pubblica;
- prestazioni del servizio prevenzione e sicurezza negli ambienti di lavoro;
- prestazioni di impiantistica antinfortunistica;
- prestazioni del servizio veterinario;
- sanzioni amministrative.

È prevista la possibilità di erogare prestazioni del Dipartimento di Sanità Pubblica in regime di libera professione.

Prestazioni del servizio di igiene pubblica - Prestazioni del servizio prevenzione e sicurezza negli ambienti di lavoro

Si tratta di prestazioni istituzionali erogate dalle Aziende USL e precisamente dalle U.O. di Igiene Pubblica e di Medicina del Lavoro a favore di privati (persone fisiche, imprese, associazioni ecc.).

Sono prestazioni non ricomprese nei Livelli Essenziali di Assistenza (L.E.A.) e quindi erogate a fronte di un corrispettivo determinato sulla base di tariffe nazionali o regionali, uguali per tutte le Aziende Sanitarie della Regione.

Si riportano alcuni esempi tipici di prestazioni dell'U.O. di Igiene Pubblica:

- certificazione sanitaria a privati: si tratta del rilascio di certificazioni di idoneità per l'apertura di esercizi commerciali; libretti sanitari; diritti di sopralluogo; specifiche certificazioni per l'ottenimento o il rinnovo della patente di guida o nautica, di patenti speciali o del porto d'armi; contrassegni speciali per gli invalidi; esonero dall'uso delle cinture di sicurezza ecc.;
- vaccinazioni facoltative a favore di utenti che, ad esempio, si recano in paesi a rischio sanitario;
- prestazioni medico legali, richieste dai provveditorati scolastici o da altri enti pubblici;
- polizia mortuaria;
- pareri igienico-sanitari;
- autorizzazioni sanitarie legge regionale 34/98.

Esempi tipici di prestazioni dell'U.O. di Medicina del Lavoro sono invece:

- accertamenti sanitari: visite e accertamenti sanitari sui lavoratori;
- attestati e pareri su nuovi insediamenti produttivi o impianti.

Prestazioni di impiantistica antinfortunistica

Si tratta di prestazioni poste in essere dal Servizio Impiantistica/Antinfortunistica delle Aziende Usl a favore di privati (persone fisiche, imprese, associazioni ecc.). Ne sono un esempio i controlli ad apparecchiature e impianti e i duplicati di libretti ascensori ed impianti.

Prestazioni del servizio veterinario

Si tratta di prestazioni effettuate dal Servizio Veterinario a favore di terzi privati, sia su richiesta di questi ultimi, sia per esigenze legate all'attività istituzionale programmata.

Tali prestazioni non sono ricomprese nei Livelli Essenziali di Assistenza (L.E.A.) e quindi sono erogate a fronte di un corrispettivo determinato sulla base di tariffe nazionali o regionali, uguali per tutte le Aziende Sanitarie della Regione.

Ne sono un esempio le prestazioni veterinarie erogate a privati (microchip ed altri) e le prestazioni effettuate presso gli stabilimenti di macellazione/trasformazione. Queste ultime sono regolamentate da un'apposita normativa (D.lgs. 432/98).

Sanzioni amministrative

Si tratta di sanzioni che rientrano nell'ambito di attività del Dipartimento di Sanità Pubblica e che vengono comminate nel caso di mancato rispetto della normativa vigente a seguito dei controlli in materia di alimenti, ambienti di vita e lavoro, sicurezza ecc. Tali sanzioni sono disposte con verbale redatto sia da parte del personale dipendente dell'Azienda Usl che da altri corpi previsti dalla normativa vigente (per esempio NAS, vigili urbani ecc.).

Compartecipazione alla spesa sanitaria (ticket)

In base alla normativa vigente, i cittadini contribuiscono alla spesa per prestazioni sanitarie mediante il pagamento dei cosiddetti ticket, in particolare per le prestazioni erogate in regime ambulatoriale (esclusi i casi di esenzione previsti dalla normativa ed il pre e post ricovero).

Attività libero professionale

Si tratta di attività libero professionale del personale medico-veterinario e delle altre professionalità della dirigenza del ruolo sanitario, svolta individualmente o in équipe in regime ambulatoriale e di ricovero ordinario ovvero diurno (Day Hospital/Day Surgery) in favore e su libera scelta del cittadino e con oneri a carico dello stesso, anche a mezzo di assicurazioni o fondi sanitari integrativi. Sono ricomprese nella libera professione le consulenze e altre prestazioni previste nel contratto nazionale di lavoro.

La disciplina della libera professione, per quanto compatibile con la normativa di riferimento di cui alle Convenzioni Nazionali (in riferimento all'ACN 23.03.05 per i rapporti con i professionisti ambulatoriali) e previa formale intesa con le rappresentanze sindacali aziendali delle categorie interessate, può essere estesa agli specialisti medici, biologi, psicologi ed altri ambulatoriali operanti presso l'Azienda.

L'attività libero-professionale è aggiuntiva rispetto all'attività istituzionale e deve essere resa fuori dall'orario di lavoro, previa autorizzazione dell'Azienda.

Ricerca commissionata e finalizzata - Sperimentazione clinica

Nell'ambito delle finalità e del metodo della ricerca scientifica, le Aziende Sanitarie, in particolare le Aziende Ospedaliero-Universitarie e gli Istituti di Ricerca, possono svolgere attività di ricerca (di base, preclinica e clinica) per conto di altri soggetti pubblici o privati, con il limite della compatibilità con il perseguimento dei fini e dei compiti istituzionali, didattici e di ricerca.

Le Aziende Sanitarie svolgono inoltre sperimentazioni cliniche, ossia studi medici effettuati per testare gli effetti di un nuovo farmaco o di un farmaco già esistente, di una cura biologica o di un dispositivo medicale in grado di curare o limitare una malattia già identificata. L'obiettivo principale di una sperimentazione clinica consiste nel confrontare due o più gruppi di soggetti, utilizzando due o più cure al fine di determinare l'efficacia di un farmaco, di una cura biologica o di un dispositivo medicale. Le sperimentazioni cliniche devono essere svolte con accuratezza e nel rispetto dei codici etici, al fine di proteggere i pazienti da inutili effetti secondari e consentire un'analisi precisa delle informazioni sulla malattia.

In base alle finalità, si possono distinguere ricerche e sperimentazioni a valenza commerciale e a valenza non commerciale. La qualificazione dell'erogazione quale corrispettivo commerciale ovvero quale contributo deve essere individuata innanzi tutto in base a norme di legge, siano esse specifiche o generali, nonché a norme di rango comunitario (circolare n.34/E del 21/11/2013). Qualora non sia riscontrabile un riferimento normativo che individui l'esatta qualificazione delle erogazioni, si utilizzano dei criteri residuali indicati nella medesima circolare. In linea generale, la ricerca e la sperimentazione clinica sono da considerarsi commerciali quando sussiste un rapporto sinallagmatico e quindi l'erogazione del finanziamento assume rilevanza ai fini IVA in quanto avviene a fronte di un'obbligazione di dare, fare/non fare o permettere, ossia quando si è in presenza di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive. Anche la presenza di una clausola risolutiva espressa e/o di risarcimento del danno da inadempimento riconduce l'erogazione nell'ambito dei rapporti contrattuali.

Ai fini della presente linea guida, con il termine "ricerca commissionata" si intende la ricerca commerciale, mentre con il termine "ricerca finalizzata" si intende la ricerca istituzionale, il cui finanziamento viene qualificato come contributo in conto esercizio.

Ricavi da patrimonio immobiliare

I ricavi da patrimonio immobiliare confluiscono nella voce di conto economico "A.9.B. Fitti attivi ed altri proventi da attività immobiliari" e derivano generalmente da:

- fitti / locazioni attive;
- concessioni in uso;
- affitto di locali ad uso commerciale;
- redditi fondiari (affitto di terreni agricoli; contratto di coltivazione stagionale per appezzamenti di terreni);
- locazione di aree stradali a enti pubblici;
- affitto di ramo d'azienda;
- altri proventi da attività immobiliari.

CARATTERISTICHE ED INDICAZIONI COMUNI DELLE PROCEDURE

Le procedure devono caratterizzarsi per la presenza dei seguenti requisiti:

- separazione dei compiti e delle responsabilità: le Aziende, nell'ambito della propria autonomia organizzativa, dovranno articolare e dettagliare le procedure e dovranno definire i livelli di coinvolgimento e di responsabilità; le diverse fasi della procedura devono comunque essere gestite e controllate assicurando una separazione dei compiti e delle responsabilità;
- uso e controllo di documenti idonei e approvati: ogni operazione deve essere accompagnata e comprovata da appositi documenti, definiti ed approvati prima del loro utilizzo e della loro rilevazione contabile;
- esistenza di adeguate modalità e responsabilità di raccolta, sistematizzazione e verifica dei dati relativi all'attività svolta, ossia alla cessione di beni e all'erogazione di servizi;
- esistenza di appropriate registrazioni contabili;
- analisi periodica dei crediti aperti e della loro effettiva esistenza e consistenza quali-quantitativa, anche tramite la verifica dei provvedimenti di assegnazione ed erogazione dei contributi, il controllo di corrispondenza tra prestazioni prenotate/accettate, prestazioni erogate e prestazioni pagate, lo svolgimento di analisi comparate periodiche dell'ammontare degli incassi del periodo corrente, dell'anno precedente e del bilancio di previsione;
- monitoraggio degli incassi rispetto ai crediti scaduti e attivazione tempestiva delle procedure di recupero del credito.

Ogni procedura amministrativo-contabile aziendale deve individuare:

- soggetto responsabile e articolazioni organizzative coinvolte, anche attraverso la predisposizione, per ogni procedura, di un'apposita Matrice delle responsabilità;
- tempistica e scadenza di ogni attività;
- documentazione da acquisire o produrre; modalità di protocollazione, conservazione e archiviazione della documentazione stessa;
- flussi informativi tra le articolazioni organizzative coinvolte (contenuti, modalità, tempistica), con particolare attenzione ai flussi indirizzati all'articolazione organizzativa preposta alle registrazioni contabili;
- periodiche quadrature dei valori contabili anche attraverso la circolarizzazione dei crediti, in particolare verso aziende sanitarie della regione, regione, altri soggetti con saldi rilevanti, soggetti rappresentativi di eventuali classi di crediti "polverizzati", ossia caratterizzati da saldi di ammontare singolarmente contenuto, ma complessivamente significativo. A tal fine l'azienda deve dotarsi di apposite istruzioni operative;
- modalità e momenti di registrazione contabile (anche attraverso il rinvio al Regolamento aziendale di contabilità oppure ad istruzioni operative più specifiche).

Per ciascuna delle procedure indicate nella sezione "campo di applicazione", si individuano le fasi ritenute essenziali e per alcune fasi vengono riportati alcuni requisiti specifici.

1. CONTRIBUTI IN CONTO ESERCIZIO DA FSR INDISTINTI

L'individuazione puntuale dei Servizi/Uffici coinvolti dipende dal modello organizzativo aziendale; a titolo esemplificativo si propone un elenco delle articolazioni organizzative coinvolte:

- Direzione Aziendale;
- Ufficio Controllo di Gestione;
- Ufficio Economico Finanziario.

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno delle seguenti fasi:

- 1. Assegnazione quota Fondo Sanitario Regionale**
- 2. Erogazione mensile delle rate alla Tesoreria**
- 3. Comunicazione di fine esercizio da parte della Regione**
- 4. Rilevazione del ricavo**
- 5. Controlli di fine esercizio**

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi.

1. Assegnazione quota Fondo Sanitario Regionale

In sede di programmazione economico-finanziaria, la Regione Emilia Romagna assegna alle Aziende sanitarie della Regione le risorse a titolo di quota capitaria e a garanzia dell'equilibrio economico e finanziario, al fine di predisporre gli strumenti di programmazione: Bilancio Economico Preventivo e Piano investimenti. La procedura deve individuare le funzioni (uffici/servizi) coinvolte e destinatarie della documentazione relativa all'assegnazione delle quote di Fondo Sanitario Regionale.

2. Erogazione mensile delle rate alla Tesoreria

La procedura aziendale deve:

- individuare la funzione tenuta alla raccolta della documentazione relativa ai trasferimenti di cassa;
- esplicitare che i trasferimenti mensili di cassa erogati alle Aziende Sanitarie della Regione a titolo di acconto non vanno registrati a ricavo, ma come voce di acconto, tra i debiti, fino ad ottenimento a fine esercizio delle indicazioni regionali sulla regolazione di cassa;
- disciplinare la regolarizzazione dell'incasso attraverso l'emissione della reversale di incasso (si rimanda alla linea guida "Disponibilità Liquide").

3. Comunicazione di fine esercizio da parte della Regione

Entro i termini per la chiusura del bilancio di esercizio, la Regione trasmette alle Aziende una nota con una tabella riepilogativa delle assegnazioni effettuate nell'anno (competenza) e la regolarizzazione della cassa erogata nell'anno, con l'indicazione dei crediti e debiti da chiudere.

La procedura deve prevedere l'individuazione della funzione deputata alla raccolta della documentazione relativa alla regolazione di cassa.

4. Rilevazione del ricavo

La procedura deve individuare il momento di rilevazione del credito e del correlato ricavo: i contributi in c/esercizio indistinti sono iscrivibili a bilancio solamente quando risultano attribuiti/assegnati in via definitiva dalla Regione, con atto formale (delibera, determina ecc.).

Sulla base della delibera di assegnazione della quota di FSR, l'Ufficio Economico Finanziario rileva il credito e il correlato ricavo.

Sulla base della comunicazione di cui al punto precedente, l'Ufficio Economico Finanziario effettua le opportune scritture contabili volte a stornare gli acconti ricevuti in corso d'anno, a chiusura totale o parziale dei crediti verso la Regione.

5. Controlli di fine esercizio

La procedura deve prevedere i seguenti controlli ritenuti minimali:

- corrispondenza tra gli importi indicati nelle delibere di assegnazione ed i ricavi iscritti in bilancio;
- corretta registrazione degli acconti e dei saldi;
- corretto utilizzo dei conti economici;
- analisi comparate dell'ammontare dei contributi del periodo corrente, dell'anno precedente e del bilancio di previsione;
- circolarizzazione dei crediti verso la Regione.

Il percorso qui proposto fa specifico riferimento ai finanziamenti assegnati con la delibera di programmazione, ossia la quota capitaria e il fondo a garanzia dell'equilibrio. In generale, il percorso proposto è applicabile anche ad altri contributi in conto esercizio, non necessariamente rientranti nella quota di FSR indistinta, non legati alla realizzazione di progetti e non soggetti a rendicontazione. Al contrario, per i finanziamenti regionali assegnati a titolo di quota di FSR indistinta per progetti speciali o funzioni specifiche, così come per altri contributi in conto esercizio finalizzati e soggetti a rendicontazione, si ritiene applicabile il percorso previsto per i contributi in conto esercizio soggetti a rendicontazione (*infra*).

2. CONTRIBUTI IN CONTO ESERCIZIO SOGGETTI A RENDICONTAZIONE

L'individuazione puntuale dei Servizi/Uffici coinvolti dipende dal modello organizzativo aziendale; a titolo esemplificativo si propone un elenco delle articolazioni organizzative coinvolte:

- Direzione Aziendale;
- Dipartimenti assistenziali;
- Distretti;
- Dipartimento Tecnico/ Amministrativo;
- Controllo di Gestione;
- Ufficio Economico Finanziario.

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno delle seguenti fasi:

1. **Elaborazione e presentazione del progetto**
2. **Approvazione del progetto da parte dell'Azienda**
3. **Assegnazione di contributo da parte dell'Ente Finanziatore**
4. **Rilevazione del ricavo**
5. **Individuazione del Responsabile del Progetto**
6. **Proposta di preventivo di spesa**
7. **Approvazione della proposta di preventivo di spesa**
8. **Rilevazioni di fine esercizio**
9. **Rendicontazione**
10. **Incasso del contributo**
11. **Controlli di fine esercizio**

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi.

1. Elaborazione e presentazione del progetto

Questa fase è eventuale e può essere alternativa alla fase 6. È prevista nel caso in cui, per accedere ad un finanziamento, sia necessario presentare un progetto di intervento con determinati contenuti (obiettivi, azioni, durata, risorse e piano economico-finanziario, risultati attesi, ecc..).

La procedura deve disciplinare l'individuazione del Responsabile del Progetto, che elabora o coordina le attività legate alla predisposizione della proposta di progetto e, previa autorizzazione da parte della Direzione Aziendale o altra struttura delegata, la trasmissione del progetto stesso all'Ente Finanziatore.

2. Approvazione del progetto da parte dell'Azienda

Questa fase è eventuale e presente al verificarsi della fase di cui al punto 1. La procedura deve garantire:

- l'individuazione dei soggetti preposti all'autorizzazione del progetto e la definizione delle modalità di formalizzazione dell'approvazione;
- che l'autorizzazione sia formulata previa verifica che gli utilizzi previsti siano coerenti rispetto alle finalità per le quali i contributi sono richiesti.

3. Assegnazione di contributo da parte dell'Ente Finanziatore

Nel caso questa fase sia preceduta dalla presentazione di un progetto da parte dell'Azienda, l'assegnazione del contributo attraverso un atto formale (Decreto Ministeriale, Delibera di Giunta Regionale, altro) costituisce approvazione del progetto da parte dell'ente finanziatore. In ogni caso, la procedura deve garantire:

- l'identificazione puntuale di ciascun contributo assegnato, in termini almeno di: soggetto erogatore; estremi dei provvedimenti formali di assegnazione del contributo; oggetto del contributo; ammontare del contributo; vincoli all'impiego del contributo;
- l'identificazione puntuale, per ciascun contributo assegnato, della natura del contributo: definizione del conto economico e del conto di credito; verifica se accantonabile o meno ai sensi dell'art. 29, c. 1, lett. e) D.lgs. 118/2011 e conseguentemente dei tempi di realizzazione del progetto;

- la comunicazione tempestiva al Responsabile del progetto in merito alla possibilità di accantonare o meno il finanziamento.

4. Rilevazione del ricavo

La contabilizzazione del contributo in conto esercizio è eseguita dall'Ufficio Economico Finanziario sulla base del provvedimento di assegnazione.

5. Individuazione del Responsabile del Progetto

La procedura aziendale deve:

- stabilire un percorso di individuazione del Responsabile del Progetto (da parte della Direzione Aziendale o altra struttura delegata), laddove ciò non sia già avvenuto tramite l'eventuale svolgimento della fase 1;
- individuare gli uffici coinvolti nella gestione dei progetti a cui fa capo l'obbligo di conservazione di tutta la documentazione relativa al progetto: assegnazione contributo, preventivo di spesa, autorizzazione del preventivo di spesa, rendicontazione economico-finanziaria.

6. Proposta di preventivo di spesa

Questa fase può ritenersi alternativa alla fase 1. La procedura aziendale deve indicare gli elementi che devono essere presenti nel preventivo: estremi del provvedimento di assegnazione; oggetto del contributo; importo del contributo; indicazione dei costi che si prevede di sostenere, possibilmente divisi per anno e per conto del piano dei conti; eventuali quote di autofinanziamento; altri elementi discrezionali dell'Azienda (scadenza ecc.).

7. Approvazione della proposta di preventivo di spesa

Questa fase è eventuale e presente al verificarsi della fase di cui al punto 6.

8. Rilevazioni di fine esercizio

La procedura aziendale deve:

- stabilire il percorso per la rendicontazione all'Ufficio Economico Finanziario dell'attività svolta e dei relativi costi sostenuti nel corso dell'esercizio, al fine di determinare eventuali accantonamenti per i contributi in conto esercizio contabilizzati in corso d'anno ed eventuali utilizzi per i contributi in conto esercizio contabilizzati negli esercizi precedenti per cui esiste un fondo per quote inutilizzate di contributi;
- stabilire il percorso per la rendicontazione all'Ufficio Economico Finanziario dell'attività svolta e dei relativi costi sostenuti nel corso dell'esercizio, al fine di determinare eventuali rettifiche di contributi in conto esercizio nel caso di utilizzi per investimenti (si rinvia alla Linea Guida sul Patrimonio Netto).

9. Rendicontazione

Si tratta di una fase che difficilmente si verifica entro il medesimo anno di assegnazione del finanziamento. La procedura aziendale deve:

- stabilire le modalità di rendicontazione del progetto: il responsabile del progetto provvede, in relazione alle attività svolte, alla rendicontazione periodica relativamente agli obblighi informativi concernenti gli aspetti scientifici (per esempio nel caso della ricerca) ed economici. In genere, le modalità sono stabilite dall'ente finanziatore;
- stabilire le modalità con cui la relazione sull'attuazione scientifica e la rendicontazione economica sono trasmesse all'ente finanziatore per le previste approvazioni (intermedie e finali) e per l'erogazione del contributo. Occorre prevedere che copia di tale rendicontazione sia trasmessa all'Ufficio Economico Finanziario;
- prevedere la quadratura tra i dati oggetto di ogni rendicontazione e i dati contabili.

10. Incasso del contributo

Si tratta di una fase che difficilmente si verifica entro il medesimo anno di assegnazione del finanziamento. La procedura aziendale deve disciplinare:

- l'invio della documentazione alle U.O. responsabili dell'impiego e della rendicontazione del contributo;
- l'acquisizione e conservazione delle eventuali comunicazioni ufficiali di erogazione del contributo da parte del soggetto finanziatore;
- l'identificazione puntuale degli incassi effettuati per ogni contributo e la regolarizzazione dell'incasso attraverso l'emissione della reverse di incasso (si rimanda alla linea guida "Disponibilità Liquide").

11. Controlli di fine esercizio

La procedura aziendale deve individuare i controlli da effettuarsi in sede di chiusura del bilancio d'esercizio, da parte dell'U.O. Economico Finanziario, tra cui:

- confrontare il valore dei crediti per contributi in conto esercizio con quello esposto nel bilancio dell'esercizio precedente;
- motivare e documentare la variazione in termini di contributi assegnati nell'esercizio e incassi effettuati nell'esercizio;
- con riferimento ai contributi contabilizzati nell'esercizio, verificare la corrispondenza tra i provvedimenti di assegnazione e le somme iscritte in bilancio, con verifica della correttezza dei conti utilizzati; si suggerisce un controllo periodico in corso d'anno;
- verificare i crediti verso la Regione, verso le Aziende Sanitarie della Regione, nonché verso altri enti finanziatori; si suggerisce anche un controllo periodico in corso d'anno;
- verificare il corretto utilizzo dei conti di credito e di ricavo, soprattutto nel caso di progetti in cui un'Azienda Sanitaria della Regione risulti capofila (si rimanda alla sezione dedicata a "Controlli infragruppo e Consolidamento dei dati");
- effettuare una quadratura almeno annuale tra le assegnazioni ricevute, i relativi incassi e i dati contabili presenti nel sistema, anche attraverso una circolarizzazione dei crediti con gli enti finanziatori;
- verificare la correttezza delle registrazioni di accantonamenti e utilizzi per quote inutilizzate di contributi in conto esercizio, con quadratura tra disponibilità residue risultanti sui singoli finanziamenti e valore dei fondi per quote inutilizzate di contributi in conto esercizio iscritte a bilancio.
- verificare la corretta registrazione delle rettifiche dei contributi in conto esercizio utilizzate per investimenti, anche attraverso opportuno collegamento con le procedure delle immobilizzazioni e del patrimonio netto.

3. MOBILITA' ATTIVA

Le prestazioni di mobilità attiva seguono una procedura piuttosto complessa che è regolamentata da apposite circolari regionali.

Mobilità infra-regionale

Per quanto riguarda la mobilità infra-regionale, in linea generale è stabilito un percorso di scambio di informazioni attraverso la trasmissione alla Regione, da parte delle Aziende Sanitarie, di flussi informativi relativi alle prestazioni sanitarie erogate, con tracciati e tempistiche predefiniti e un ritorno informativo da parte della Regione dei dati validati. Le prestazioni soggette a compartecipazione da parte dell'utente devono essere addebitate al netto del ticket.

Le Aziende Sanitarie (Usl), a fronte dell'addebito di una prestazione, rilevata con il ritorno informativo trasmesso dalla Regione, possono accettarlo o contestarlo in tutto o in parte. Le contestazioni possono essere di carattere amministrativo o sanitario. L'Azienda che riceve la contestazione può accettarla o respingerla. La definizione delle contestazioni e controdeduzioni tra Aziende Sanitarie della Regione non avviene con tempistiche compatibili per definire i valori economici entro i termini per la chiusura del bilancio di esercizio.

Le Aziende Sanitarie possono stipulare accordi di fornitura delle prestazioni sanitarie, stabilendo limiti di produzione e tetti economici. Il percorso di definizione degli accordi deve concludersi entro il primo trimestre o al più tardi entro il primo semestre dell'anno di riferimento, salvo diverse indicazioni da parte della Regione.

Da un punto di vista contabile, la rilevazione della mobilità infra-regionale avviene sulla base di comunicazioni della Regione e precisamente:

- nota scritta inviata trimestralmente dalla Regione a ciascuna Azienda, contenente una tabella sintetica dei dati di mobilità attiva e passiva relativi al trimestre di riferimento;
- nota scritta inviata annualmente in sede di chiusura del bilancio di esercizio, contenente una tabella annuale dei dati di mobilità attiva e passiva relativi all'esercizio di riferimento, che costituiscono la base per le scritture di chiusura dell'esercizio;
- nota scritta inviata successivamente alla chiusura del bilancio di esercizio, contenente una tabella annuale definitiva, comprensiva degli esiti delle contestazioni/controdeduzioni.

La regolazione delle partite di credito e debito non avviene direttamente tra le aziende, ma sulla base di una procedura gestita dalla Regione:

- la Regione effettua delle rimesse mensili di cassa, che costituiscono acconti del fondo sanitario regionale, comprensivi in modo indistinto anche dei contributi in conto esercizio;
- a fine anno, la Regione trasmette alle Aziende un prospetto riepilogativo di cassa con la definizione dei crediti e debiti da chiudere in riferimento agli acconti ricevuti con le rimesse mensili. Solitamente, il prospetto riepilogativo di cassa prevede meccanismi di compensazione tra crediti e debiti di mobilità infra-regionale e interregionale, crediti per trasferimenti regionali in c/esercizio e acconti erogati dalla Regione mediante le rimesse mensili. La compensazione avviene su crediti e debiti gestiti dalla Regione.

La presente linea guida non entra nello specifico degli aspetti giuridici e organizzativi della gestione della mobilità, ma si limita a fornire gli elementi necessari a costruire un corretto percorso amministrativo-contabile per la redazione del bilancio d'esercizio.

L'individuazione puntuale dei Servizi/Uffici coinvolti dipende dal modello organizzativo aziendale; a titolo esemplificativo si propone un elenco delle articolazioni organizzative coinvolte:

- Direzione Aziendale;
- Direzioni Sanitarie di Presidio;
- Servizio Farmaceutico;
- Distretto;

- Ufficio Controllo di Gestione;
- Ufficio Economico Finanziario;
- Ufficio Tecnologie Informatiche di Rete (CED);
- Ufficio mobilità sanitaria.

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno delle seguenti fasi:

- 1. Erogazione della prestazione**
- 2. Trasmissione dei flussi informativi alla Regione**
- 3. Ritorno informativo dei flussi validati dalla Regione**
- 4. Comunicazione trimestrale da parte della Regione**
- 5. Rilevazione del ricavo su base trimestrale**
- 6. Comunicazione annuale da parte della Regione**
- 7. Rilevazione del ricavo su base annuale**
- 8. Controlli di fine esercizio**
- 9. Comunicazione della chiusura definitiva da parte della Regione**
- 10. Rilevazione di eventuali sopravvenienze e insussistenze**

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi.

1. Erogazione della prestazione

La procedura deve individuare le funzioni (uffici/servizi) coinvolte e prevedere tutti i passaggi informativi e documentali relativi all'effettuazione della prestazione, necessari per effettuare l'addebito all'Azienda territoriale di residenza dell'utente.

È opportuno individuare un ufficio che effettui un controllo dei dati da trasmettere/ trasmessi alla Regione.

2. Trasmissione dei flussi informativi alla Regione

È necessario individuare la funzione deputata alla trasmissione dei flussi informativi alla Regione, nel rispetto delle modalità e tempistiche stabilite dalla Regione stessa.

3. Ritorno informativo dei flussi validati dalla Regione

È necessario individuare la funzione addetta alle procedure amministrative e contabili della mobilità attiva con compiti di addebito alle singole Aziende, riscontro, gestione delle contestazioni e modifica degli addebiti stessi.

Ai fini della corretta gestione dei rapporti economici tra Aziende sanitarie, nel caso di sottoscrizione di accordi di fornitura, è necessario prevedere che tali accordi, in genere seguiti nel loro perfezionamento dalle Direzioni Sanitarie, siano trasmessi all'ufficio mobilità, all'ufficio economico finanziario e al controllo di gestione.

4. Comunicazione trimestrale da parte della Regione

La procedura aziendale deve individuare gli uffici tenuti alla raccolta della documentazione trasmessa dalla regione per la contabilizzazione.

5. Rilevazione del ricavo su base trimestrale

L'ufficio economico finanziario registra i ricavi corrispondenti alla nota trasmessa dalla Regione.

6. Comunicazione annuale da parte della Regione

A fine esercizio, la Regione trasmette la nota con i dati di mobilità da contabilizzare per la chiusura del bilancio, oltre alla nota per la regolarizzazione della cassa erogata tramite le rimesse mensili. Al riguardo vale quanto detto al punto 4.

7. Rilevazione del ricavo su base annuale

L'ufficio economico-finanziario registra i ricavi corrispondenti alla nota trasmessa dalla Regione.

8. Controlli di fine esercizio

La procedura aziendale deve prevedere l'effettuazione di appositi controlli, tra cui:

- verificare la corretta applicazione degli accordi di fornitura sottoscritti;
- verificare la corretta contabilizzazione dei crediti per mobilità, tenuto conto della nota regionale per la regolarizzazione della cassa erogata nell'anno tramite le rimesse mensili;
- verificare la correttezza dei conti di ricavo e di credito utilizzati per la registrazione della mobilità attiva;
- effettuare analisi comparate dell'ammontare dei crediti e dei ricavi per mobilità del periodo corrente, dell'anno precedente e del bilancio di previsione;
- verificare la corrispondenza dei dati economici e finanziari ai fini della corretta quadratura degli scambi fra Aziende Sanitarie della Regione.

9. Comunicazione della chiusura definitiva da parte della Regione

Successivamente alla chiusura del bilancio di esercizio, la Regione trasmette la nota con i dati di mobilità definitivi, comprensivi degli esiti delle contestazioni. Al riguardo vale quanto detto al punto 4.

10. Rilevazione di eventuali sopravvenienze e insussistenze

A seguito della chiusura definitiva potrebbe essere necessario effettuare delle registrazioni di aggiustamento rispetto a quanto rilevato in sede di chiusura del bilancio di esercizio. L'ufficio economico-finanziario registra tali aggiustamenti rilevando sopravvenienze attive o insussistenze dell'attivo, in quanto si tratta di ricavi/costi non di competenza dell'esercizio.

Per l'Azienda Usl di Imola e l'Azienda Usl della Romagna, sul cui territorio insistono rispettivamente Montecatone Rehabilitation Institute Spa e l'Istituto Scientifico Romagnolo per lo Studio e la Cura dei Tumori (I.R.S.T.) S.r.l, nonché per eventuali casi analoghi, la contabilizzazione della mobilità attiva relativa a tali istituti può essere effettuata alternativamente sulla base delle fatture passive addebitate da tali strutture o sulla base delle comunicazioni trimestrali trasmesse dalla Regione, fermo restando che a fine esercizio deve essere garantita la quadratura tra quanto iscritto a bilancio dall'Azienda e quanto comunicato con nota dalla Regione.

Mobilità interregionale

Le prestazioni sanitarie erogate da Aziende Sanitarie o strutture private accreditate della Regione a favore di pazienti residenti in altre Regioni sono gestite attraverso una procedura complessa che è regolamentata da apposite norme regionali e nazionali.

I rapporti tra le Regioni vengono gestiti a livello centrale dalla Regione Emilia Romagna, comprese le contestazioni. I tempi di definizione dei valori economici sono molto lunghi e di norma successivi alla chiusura del bilancio di esercizio.

Le prestazioni soggette a compartecipazione da parte dell'utente devono essere addebitate al netto del ticket.

Da un punto di vista contabile, la rilevazione del ricavo per mobilità interregionale avviene nel seguente modo:

- in sede di chiusura del bilancio di esercizio, il ricavo di competenza viene contabilizzato sulla base degli ultimi dati disponibili in azienda relativi alla produzione dell'anno di competenza, tenuto conto degli andamenti degli esercizi precedenti;
- relativamente alle prestazioni erogate da strutture private a residenti di altre Regioni, le strutture private sono tenute a fatturare all'Azienda Usl del territorio su cui insistono. Contemporaneamente alla registrazione della fattura passiva, oppure a fine esercizio in un'unica soluzione, l'Azienda Usl di riferimento rileva un credito e un correlato ricavo per mobilità attiva interregionale per un importo pari ai costi ad-

- debitati dalle strutture private. La procedura definisce il trattamento contabile delle fatture a cavaliere;
- successivamente alla chiusura del bilancio di esercizio vengono rilevate sopravvenienze attive o insussistenze dell'attivo per allineare i ricavi iscritti in bilancio ai dati trasmessi dalla Regione. Qualora l'insussistenza dell'attivo derivi da prestazioni erogate da strutture private, è necessario prevederne il recupero attraverso la richiesta della nota di credito alla struttura privata.

La regolazione finanziaria, come per la mobilità infra-regionale, non avviene direttamente tra le Aziende, ma viene gestita a livello centrale dalla Regione Emilia Romagna attraverso il sistema della compensazione con le erogazioni di cassa.

Si ritiene che, tenuto conto delle peculiarità di cui sopra, gli uffici coinvolti dovrebbero essere i medesimi proposti per la mobilità infra-regionale.

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno delle seguenti fasi:

- 1. Erogazione della prestazione**
- 2. Trasmissione dei flussi informativi alla Regione**
- 3. Trasmissione dei dati di mobilità attiva al Servizio economico-finanziario**
- 4. Rilevazione del ricavo**
- 5. Comunicazione della chiusura definitiva da parte della Regione**
- 6. Rilevazione di eventuali sopravvenienze e insussistenze**

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi.

1. Erogazione della prestazione

Si rimanda alla procedura della mobilità infra-regionale, fase 1.

2. Trasmissione dei flussi informativi alla Regione

Si rimanda alla procedura della mobilità infra-regionale, fase 2.

3. Trasmissione dei dati di mobilità attiva al Servizio economico-finanziario

La procedura aziendale deve individuare l'ufficio responsabile della trasmissione dei dati di produzione all'U.O. Economico Finanziario.

4. Rilevazione del ricavo

Non essendoci alla data di chiusura del Bilancio di esercizio elementi certi per la registrazione dei ricavi di competenza, la valutazione deve essere fatta secondo prudenza. La procedura deve prevedere la metodologia di calcolo da utilizzare e la documentazione da produrre.

5. Comunicazione della chiusura definitiva da parte della Regione

Si rimanda alla procedura della mobilità infra-regionale, fase 4.

6. Rilevazione di eventuali sopravvenienze e insussistenze

Si rimanda alla procedura della mobilità infra-regionale, fase 10.

4. ALTRE TIPOLOGIE DI RICAVI

La presente linea guida tratta nello specifico alcune tipologie di ricavi per le quali è stato ritenuto necessario un approfondimento per la particolarità della gestione amministrativo contabile. In linea generale, tuttavia, le procedure aziendali devono coprire tutta la gamma delle operazioni che rientrano nell'area del Ciclo Attivo – Area Crediti Ricavi.

Al riguardo, è opportuno osservare che il Ciclo Attivo di norma può rappresentarsi con una delle seguenti sequenze:

- prenotazione-richiesta / incasso-emissione documento a quietanza / erogazione della prestazione o cessione del bene / rilevazione del ricavo / controlli / operazioni di fine esercizio;
- prenotazione-richiesta / erogazione della prestazione o cessione del bene / emissione documento di addebito / rilevazione del ricavo / incasso / controlli / operazioni di fine esercizio;
- erogazione della prestazione o cessione del bene / emissione documento di addebito / rilevazione del ricavo / incasso / controlli / operazioni di fine esercizio.

Di seguito si riportano ulteriori requisiti specifici che devono essere considerati minimi per la corretta gestione dei crediti e ricavi.

1. Individuare la tipologia di ricavi oggetto della procedura, descrivendone le principali caratteristiche e le peculiarità più significative dal punto di vista amministrativo contabile.
2. Individuare la/le modalità di richiesta delle prestazioni (per esempio, libero accesso, prenotazione dell'utente in regime di libera scelta del luogo di cura, presenza di un contratto o convenzione). In alcuni casi può anche trattarsi di prestazioni non precedute da richiesta, come per le attività di controllo effettuate dal Dipartimento di Sanità Pubblica.
3. Individuare la/le funzioni amministrative responsabili dell'iter amministrativo, specificando per ciascuna le attività da svolgere. A titolo esemplificativo:
 - nel caso di prestazioni erogate a privati paganti, l'ufficio amministrativo responsabile della predisposizione di un preventivo di spesa, della formalizzazione dell'accettazione da parte dell'interessato, dell'incasso dell'eventuale acconto;
 - nel caso di prestazioni soggette a fatturazione diretta tra Aziende sanitarie o altre amministrazioni pubbliche (per esempio, prestazioni di specialistica, consulenze), l'ufficio amministrativo responsabile della stipula e della raccolta di tutte le convenzioni e di tutti i contratti e, se l'attività oggetto della convenzione deve essere preventivamente autorizzata, l'ufficio aziendale addetto a tale funzione;
 - nel caso di corsi di formazione, l'ufficio amministrativo responsabile della raccolta di tutta la documentazione necessaria per l'organizzazione del corso a fronte sia dei costi sostenuti, sia delle quote di iscrizione addebitate o da addebitare.
4. Prevedere le modalità e gli uffici che hanno la responsabilità di raccolta, sistematizzazione e verifica dei dati relativi all'attività svolta, ossia alle prestazioni erogate e alle consegne di beni effettuate. In particolare, è necessario:
 - individuare gli applicativi o altri strumenti che consentono, per ogni tipologia di ricavo, di quantificare e valorizzare l'attività svolta (per esempio, procedura di magazzino per i magazzini centralizzati o comunque nel caso di cessione di beni; applicativi prenotazione/accettazione; applicativi di laboratorio per esami pre-operatori e analisi di laboratorio), nonché le modalità di integrazione e aggiornamento dei dati raccolti;
 - prevedere un collegamento o comunque una riconciliazione periodica tra attività svolta, emissione del documento di addebito, incasso;
 - individuare gli uffici responsabili della raccolta di tutte le informazioni necessarie per la rendicontazione e l'addebito delle prestazioni effettuate in modo da garantire la completezza e la tempestività degli addebiti;

- garantire i necessari scambi di informazioni tra i vari uffici (per esempio, ufficio responsabile della stipula dei contratti, ufficio responsabile della raccolta dei dati di attività, ufficio responsabile degli addebiti, ufficio Economico Finanziario).
5. Identificare il corretto trattamento fiscale e i conseguenti adempimenti anche contabili (per esempio: rilevanza ai fini IVA e IRES; applicazione dell'imposta di bollo; rilevanza ai fini della compilazione del 730 precompilato ai sensi del D.lgs. 175/2014). Si rimanda, in merito, alla sezione dedicata agli aspetti fiscali.
 6. Individuare la/le modalità di riscossione, anche richiamando le procedure dell'Area Disponibilità Liquide.
 7. Se il ciclo operativo prevede l'incasso precedentemente all'erogazione della prestazione, individuare la documentazione da rilasciare a quietanza e le modalità di collegamento dell'incasso alla prenotazione e alla prestazione.
 8. Se il ciclo operativo prevede l'addebito successivamente all'erogazione della prestazione o alla consegna del bene:
 - individuare l'ufficio/servizio addetto all'emissione del documento di addebito;
 - prevedere tempi e modalità di emissione dei documenti di addebito, tenuto conto anche degli aspetti fiscali;
 - prevedere un percorso, anche informatizzato, di comunicazione dell'attività svolta (prestazioni e consegne effettuate) ai fini dell'emissione del documento di addebito.
 9. Prevedere una fase di contabilizzazione del ricavo che tenga conto dei seguenti aspetti:
 - il rispetto del principio di competenza economica; qualora la competenza economica dovesse riguardare esercizi precedenti a quello in corso, dovrà essere rilevata una sopravvenienza attiva;
 - la corretta identificazione del conto economico secondo la natura della prestazione o del bene, tenuto anche conto delle indicazioni regionali in merito alla quadratura degli scambi tra Aziende Sanitarie della Regione (si rimanda alla parte dedicata a "Controlli Infragruppo e Consolidamento dei dati");
 - la corretta gestione separata, anche attraverso una diversa articolazione del piano dei conti, del Fondo Regionale della Non Autosufficienza, del Bilancio Sociale, della Libera Professione e di altre casistiche che si dovessero verificare all'interno delle Aziende;
 - il rispetto della normativa fiscale (per esempio contabilità separata IRES, IVA).
 10. Prevedere un sistema di controlli interni periodici e di fine esercizio. Le Aziende sono dotate di diversi sistemi informativi variamente integrati con il sistema di contabilità generale. La procedura deve prevedere i seguenti controlli, ritenuti minimali:
 - controllo incrociato tra documenti di addebito emessi o da emettere da un lato, prestazioni erogate e consegne effettuate dall'altro;
 - controllo incrociato tra fatture da emettere iscritte nei bilanci degli esercizi precedenti e relative fatture / documento di addebito emesse nel corso dell'esercizio;
 - identificazione dei crediti scaduti e attivazione delle procedure di recupero dei crediti;
 - controllo dei saldi dei crediti, anche attraverso la circolarizzazione, in particolare con le Aziende Sanitarie della Regione, la Regione e i debitori più rilevanti.
 - controlli di natura contabile volti alla quadratura o riconciliazione dei dati tra diversi applicativi, in particolare quando questi ultimi non siano integrati.
 - controlli di natura contabile volti alla quadratura delle prestazioni scambiate tra Aziende Sanitarie della Regione ai fini della redazione del Bilancio consolidato (si veda la sezione "Controlli Infragruppo e Consolidamento dei dati").
 - analisi comparate periodiche dell'ammontare dei crediti e dei ricavi del periodo corrente, dell'anno precedente e del bilancio di previsione;
 - controlli di natura fiscale sulla corretta applicazione della normativa IVA, IRES e Bollo.

La procedura deve individuare gli Uffici e i Servizi responsabili dei suddetti controlli, garantendo un'adeguata separazione delle funzioni.

11. Prevedere le operazioni di fine esercizio per la corretta redazione del bilancio di esercizio. Al riguardo, la procedura deve prevedere le seguenti attività, ritenute minimali:

- identificazione e valutazione delle prestazioni effettuate nell'esercizio, ma non ancora contabilizzate (per esempio fatture da emettere, ma anche altri ricavi non necessariamente soggetti a fatturazione o note di addebito);
- individuazione delle relative modalità di rendicontazione all'U.O. Economico Finanziario per la registrazione contabile. La procedura deve definire lo scambio di informazioni attraverso un report condiviso e approvato che contenga le seguenti informazioni ritenute essenziali: (i) Conto economico di ricavo; (ii) Conto di credito e cliente – conto fatture da emettere; (iii) Descrizione dell'operazione con specifico riferimento alla prestazione erogata; (iv) Periodo di riferimento; (v) Importo dell'operazione; (vi) Data e firma del responsabile della rendicontazione. A seconda degli applicativi utilizzati la procedura potrà prevedere anche modalità informatizzate di determinazione delle fatture da emettere;
- valutazione delle prestazioni non concluse al 31 dicembre. Si possono verificare i seguenti casi:
 - incassi anticipati a fronte di prestazioni la cui competenza si trova a cavaliere dell'esercizio (per esempio, corsi di formazione la cui durata si trovi a cavaliere di due esercizi e la quota di iscrizione sia stata anticipata all'inizio del corso). In questo caso è necessario prevedere la rettifica del ricavo attraverso un'operazione di risconto passivo;
 - incassi anticipati a fronte di prestazioni la cui competenza si trova interamente nell'esercizio successivo (per esempio, prestazioni che sono state prenotate e pagate a CUP – anche nella forma del ticket – nell'esercizio in corso, ma saranno erogate nell'esercizio successivo). In questo caso è necessario prevedere la rettifica del ricavo;
 - prestazioni la cui competenza si trova a cavallo dell'esercizio, ma che saranno addebitate e fatturate interamente nell'esercizio successivo. In questo caso è necessario prevedere l'integrazione del ricavo attraverso un'operazione di rateo attivo;
- individuazione delle relative modalità di rendicontazione all'U.O. Economico Finanziario per la registrazione, anche attraverso un sistema informatizzato. Se il sistema informativo utilizzato non prevede l'automatismo della contabilizzazione dei ratei e dei risconti, la procedura dovrebbe individuare un report condiviso e approvato che contenga le informazioni utili per la rilevazione in termini di: (i) Conto economico di ricavo; (ii) Descrizione dell'operazione, con specifico riferimento alla prestazione erogata; (iii) Periodo di riferimento; (iv) Importo dell'operazione; (v) Data e firma del responsabile della rendicontazione. Nel caso in cui il sistema informativo utilizzato preveda l'automatismo della contabilizzazione dei ratei e dei risconti, la procedura deve disciplinare le verifiche da effettuare in sede di redazione del bilancio d'esercizio;
- valutazione del rischio di inesigibilità per i crediti in essere alla chiusura dell'esercizio (si rinvia all'appendice della linea guida "Fondi per Rischi e Oneri" avente ad oggetto la svalutazione dei crediti);
- effettuazione delle registrazioni contabili relative a tutte le fattispecie elencate (prestazioni effettuate nell'esercizio, ma non ancora contabilizzate; prestazioni non concluse al 31 dicembre; crediti a rischio di inesigibilità).

5. PRESTAZIONI DEL DIPARTIMENTO DI SANITA' PUBBLICA

L'individuazione puntuale dei Servizi/Uffici coinvolti dipende dal modello organizzativo aziendale; a titolo esemplificativo si propone un elenco delle articolazioni organizzative coinvolte:

- U.O. Igiene Pubblica;
- U.O. Medicina del Lavoro;
- U.O. Impiantistica e antinfortunistica;
- U.O. Veterinaria;
- Servizio amministrativo del DSP;
- Punti cassa;
- Ufficio Controllo di Gestione;
- Ufficio Economico Finanziario.

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno delle seguenti fasi:

1. **Prenotazione della prestazione**
2. **Incasso della prestazione/emissione del documento contabile**
3. **Erogazione della prestazione**
4. **Emissione del documento di addebito (se l'incasso è successivo all'erogazione della prestazione)**
5. **Rilevazione del ricavo**
6. **Incasso (se successivo all'erogazione della prestazione)**
7. **Rilevazioni di fine esercizio**
8. **Controlli periodici e di fine esercizio**

Le prestazioni del Dipartimento di Sanità Pubblica rese in regime di libera professione seguono la procedura prevista per i ricavi da libera professione, trattati nella sezione specifica.

Le prestazioni del Dipartimento di Sanità Pubblica possono essere erogate presso le strutture aziendali o presso la residenza del privato. L'incasso della prestazione può avvenire prima o dopo l'erogazione della prestazione stessa.

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi.

1. Prenotazione della prestazione

La procedura deve identificare i punti di prenotazione presso i quali l'utenza può recarsi per effettuare la richiesta della prestazione e la prenotazione; può inoltre individuare altre modalità di prenotazione (on-line, farmacie ecc.).

2. Incasso della prestazione/emissione del documento contabile

Si rinvia alle disposizioni contenute nella linea guida delle Disponibilità Liquide.

L'incasso della prestazione può avvenire prima o dopo l'erogazione della prestazione stessa. Per quanto possibile si suggerisce di prevedere procedure che pongano la massima attenzione all'incasso della prestazione, prevedendone il pagamento precedentemente o contestualmente all'erogazione della prestazione stessa. In tal caso, la procedura aziendale dovrà disciplinare le seguenti attività:

- l'individuazione dei punti di riscossione e delle diverse modalità di riscossione (c/corrente postale, POS, contanti, bonifico sul conto di tesoreria, bonifico on-line ecc.);
- le modalità di controllo/collegamento tra prestazione prenotata/erogata/pagata;
- Il rilascio all'utente del documento contabile quietanzato. Al riguardo, occorre valutare con attenzione la rilevanza o meno ai fini IVA della prestazione e gli obblighi inerenti l'assolvimento dell'imposta di bollo. In caso di rilevanza ai fini IVA è obbligatorio il rilascio della fattura, che deve riportare gli elementi necessari per il corretto esperimento degli adempimenti fiscali (per esempio: nome, cognome, codice fiscale, tipo di prestazione, pagamento, riferimenti normativi per gli assolvimenti IVA ai sensi del DPR 633/72, eventuali elementi richiesti per la compilazione del 730 precompilato ai sensi del D.lgs.

175/2014 e ss.mm.).

3. Erogazione della prestazione

La procedura aziendale deve:

- individuare le singole unità funzionali che provvedono all'erogazione delle prestazioni sulla base delle richieste (lista di prenotazione) o sulla base dell'attività programmata (per esempio per i controlli sugli stabilimenti di macellazione/trasformazione);
- individuare la documentazione necessaria ad attestare l'effettiva erogazione della prestazione;
- definire il ritorno informativo delle prestazioni non erogate a fronte di prenotazioni presenti in lista;
- individuare l'ufficio tenuto alla raccolta/conservazione della documentazione di cui ai punti precedenti, attestante l'avvenuta erogazione della prestazione;
- prevedere l'aggiornamento negli applicativi delle prestazioni prenotate con le prestazioni erogate;
- prevedere il rilascio della documentazione necessaria ad ottemperare al pagamento della prestazione qualora il pagamento sia previsto successivamente all'erogazione della prestazione stessa (per esempio attraverso rilascio di un bollettino di conto corrente postale pre-compilato). In questo specifico caso occorre fare attenzione a prevedere un percorso corretto, che garantisca l'emissione del documento fiscalmente rilevante nel caso si tratti di prestazioni rilevanti ai fini IVA.

4. Emissione del documento di addebito (se l'incasso è successivo all'erogazione della prestazione)

Questa fase ipotizza che l'incasso avvenga in un momento successivo all'erogazione della prestazione e che sia prevista l'emissione di un documento di addebito (fattura o nota di addebito).

La procedura aziendale deve individuare l'ufficio tenuto all'emissione della fattura/nota di addebito nei confronti del singolo beneficiario della prestazione.

L'emissione del documento contabile richiede di valutare con attenzione la rilevanza o meno ai fini IVA della prestazione e gli obblighi inerenti l'assolvimento dell'imposta di bollo, analogamente a quanto indicato al punto 2.

5. Rilevazione del ricavo

I ricavi vanno registrati per competenza. Occorre dunque porre attenzione alle prestazioni gestite attraverso i punti cassa aziendali o tramite bollettini di conto corrente postale la cui contabilizzazione, in genere, avviene contestualmente all'incasso. Al riguardo si rinvia al punto 7.

Se il Dipartimento di Sanità Pubblica utilizza applicativi per l'addebito delle prestazioni non integrati con il sistema di contabilità generale, deve essere previsto un percorso corretto per il trasferimento dati ai fini sia dell'alimentazione della contabilità generale sia degli adempimenti IVA.

La procedura deve garantire il rispetto della normativa fiscale. In particolare, per i ricavi commerciali ai fini IRES deve essere tenuta la contabilità separata (si rimanda alla sezione Aspetti Fiscali).

6. Incasso del documento contabile (se l'incasso è successivo all'erogazione della prestazione)

Questa fase ipotizza che il pagamento avvenga in un momento successivo all'erogazione della prestazione.

La procedura aziendale deve definire le diverse modalità di riscossione (c/corrente postale, bonifico sul conto di tesoreria, bonifico on-line ecc.).

L'incasso della prestazione comporta la chiusura del credito. Si rinvia a quanto previsto nella linea guida "Disponibilità liquide".

7. Rilevazioni di fine esercizio

I ricavi vanno contabilizzati per competenza. Relativamente alle prestazioni registrate per cassa, a fine anno, i ricavi rilevati nel corso dell'esercizio devono essere da un lato integrati con i ricavi maturati ma non incassati, dall'altro rettificati delle somme incassate a fronte di prestazioni non ancora erogate o ultimate. La procedura aziendale deve:

- individuare la funzione addetta ai controlli delle prestazioni erogate, non incassate e non fatturate, titolata alla quantificazione delle fatture da emettere;
- individuare la funzione addetta ai controlli delle prestazioni incassate, ma non ancora erogate o ultimate;
- individuare un percorso corretto di comunicazione all'ufficio Economico Finanziario delle operazioni di cui ai due punti precedenti;
- disciplinare la valutazione dei crediti in essere al 31 dicembre in base al rischio di inesigibilità e l'alimentazione dell'apposito fondo. Si rinvia alla linea guida sui "Fondi per rischi e oneri".

8. Controlli periodici e di fine esercizio

La procedura aziendale deve prevedere l'effettuazione di appositi controlli, tra cui:

- effettuare controlli periodici sull'attività svolta in termini di prestazioni prenotate/erogate/incassate;
- effettuare controlli incrociati tra fatture da emettere iscritte nei bilanci degli esercizi precedenti e relative fatture / documento di addebito emesse nel corso dell'esercizio;
- verificare e riconciliare i dati presenti negli applicativi gestionali utilizzati dal Dipartimento di Sanità Pubblica con quanto presente in contabilità generale;
- verificare il corretto utilizzo dei conti di ricavo e di credito con particolare riferimento ai conti economici dedicati agli scambi fra Aziende Sanitarie della Regione (per esempio per le visite fiscali);
- analisi comparate periodiche dell'ammontare dei crediti e dei ricavi del periodo corrente, dell'anno precedente e del bilancio di previsione;
- verificare i crediti anche attraverso la loro circolarizzazione, in generale e con particolare riferimento ai crediti con le Aziende Sanitarie della Regione per la quadratura degli scambi interaziendali;
- verificare periodicamente i crediti scaduti al fine di attivare le procedure di recupero del credito.

6. COMPARTECIPAZIONE ALLA SPESA SANITARIA

La procedura in oggetto riguarda i ricavi originati dai ticket per prestazioni di specialistica ambulatoriale e per prestazioni di pronto soccorso non seguite da ricovero.

In genere, il pagamento del ticket avviene dopo la prenotazione e prima dell'erogazione della prestazione, ma può capitare, come nel caso dell'accesso diretto e dell'accesso al pronto soccorso non seguito da ricovero, che il pagamento del ticket venga effettuato successivamente all'erogazione della prestazione. Al contrario, può verificarsi il caso di pagamento in anticipo con successiva disdetta della prenotazione e necessità di dar luogo a un rimborso.

La prenotazione e il pagamento da parte dell'utente possono avvenire con diverse modalità e, in alcune realtà dove sullo stesso territorio insistono più Aziende Sanitarie (ad esempio nel caso in cui è presente anche un'Azienda Ospedaliera), è spesso prevista la possibilità per il paziente di prenotare la prestazione e pagare il ticket dovuto presso uno qualunque dei punti di riscossione a disposizione, indipendentemente da dove dovrà essere effettuata la prestazione. In questi casi, il ricavo andrà rilevato dall'Azienda che effettua la prestazione, mentre l'Azienda che incassa in nome e per conto dell'altra Azienda dovrà rilevare un debito nei confronti di tale Azienda. Nulla vieta che il debito venga poi saldato attraverso operazioni di compensazione finanziaria. Le Aziende coinvolte dovranno prevedere delle procedure di controllo e dei meccanismi di rimborso e compensazione che consentano di registrare e saldare correttamente le reciproche partite.

L'individuazione puntuale dei Servizi/Uffici coinvolti dipende dal modello organizzativo aziendale; a titolo esemplificativo si propone un elenco delle articolazioni organizzative coinvolte:

- Punti Cassa;
- Ufficio Economico Finanziario.

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno delle seguenti fasi:

1. Prenotazione della prestazione
2. Incasso ticket/emissione del documento contabile
3. Erogazione della prestazione
4. Versamento dell'incasso ticket presso il tesoriere
5. Rilevazione del ricavo
6. Rimborsi di ticket
7. Rilevazioni di fine esercizio
8. Controlli di fine esercizio

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi.

1. Prenotazione della prestazione

La procedura aziendale deve:

- identificare i punti di prenotazione presso i quali il cittadino può recarsi per effettuare le prenotazioni, nonché altre eventuali modalità di prenotazione (on-line, farmacie ecc.);
- prevedere come regola generale il pagamento del ticket al momento della prenotazione o comunque in precedenza all'erogazione della prestazione;
- garantire la tracciabilità delle informazioni, nel caso sia prevista la possibilità di prenotare prestazioni per conto di altre Aziende Sanitarie del territorio.

2. Incasso ticket / emissione del documento contabile

Il pagamento da parte dell'utente può avvenire con diverse modalità, ad esempio presso casse apposite a gestione diretta (o gestite da terzi), emittitrici automatiche, mediante bollettini postali, presso gli sportelli degli uffici postali o presso gli sportelli bancari degli istituti di credito tesorieri. Gli aspetti procedurali legati alla fase dell'incasso sono trattati nella linea guida delle Disponibilità Liquide, a cui si rimanda. La procedura

aziendale deve comunque disciplinare, anche attraverso un richiamo alle procedure e ai regolamenti aziendali esistenti sulle Disponibilità Liquide:

- l'individuazione dei punti di riscossione e delle diverse modalità di riscossione (c/corrente postale, POS, contanti, bonifico sul conto di tesoreria, bonifico on-line ecc.);
- le modalità di controllo/collegamento tra prestazione prenotata/erogata/pagata;
- la tracciabilità delle informazioni, nel caso sia prevista la possibilità di incassare prestazioni per conto di altre Aziende Sanitarie del territorio;
- il rilascio all'utente del documento quietanzato con riportati gli elementi necessari per il corretto esperimento degli adempimenti fiscali (per esempio: nome, cognome, codice fiscale, tipo di prestazione, pagamento, riferimento normativo dell'esclusione del bollo, elementi richiesti per la compilazione del 730 precompilato ai sensi del D.lgs. 175/2014 e ss.mm.).

3. Erogazione della prestazione

L'erogazione della prestazione da parte del personale sanitario è subordinata alla presentazione da parte del cittadino della ricevuta di pagamento ticket.

Per le prestazioni erogate in pronto soccorso non seguite da ricovero e soggette a ticket, la procedura aziendale deve individuare un percorso corretto che ponga attenzione alla riscossione del credito (per es. richiesta all'assistito di firmare un impegno al pagamento delle somme dovute; consegna del documento da presentare al punto di riscossione per il pagamento del ticket; altre soluzioni che comunicano all'assistito l'obbligo di adempiere al pagamento del ticket).

4. Versamento dell'incasso ticket presso il tesoriere

Si rinvia a quanto previsto nella linea guida "Disponibilità liquide". In linea generale, l'incasso dei ticket costituisce parte dell'incasso complessivo giornaliero dei vari punti di riscossione. Il versamento presso il tesoriere dell'incasso totale del giorno deve essere effettuato entro i termini previsti dai regolamenti aziendali. La procedura aziendale deve comunque disciplinare, anche attraverso un richiamo alle procedure e ai regolamenti aziendali esistenti sulle Disponibilità Liquide:

- l'individuazione di un unico punto di raccolta della documentazione attestante l'incasso dei ticket (c/c postali, provvisori inviati dall'Istituto Tesoriere per la regolarizzazione ecc.) presso l'Ufficio Economico Finanziario;
- la trasmissione all'Ufficio Economico Finanziario di tutta la documentazione necessaria alla contabilizzazione dei ricavi e dei relativi incassi;
- la separata indicazione dei versamenti riferiti ad altre Aziende del territorio, nel caso sia prevista la possibilità di incassare prestazioni per conto di altre Aziende Sanitarie.

5. Rilevazione del ricavo

La procedura aziendale deve disciplinare le seguenti attività:

- prima di procedere alla scrittura di prima nota, verifica tra quanto versato all'Istituto Tesoriere e quanto incassato e riportato nella documentazione trasmessa dall'Ufficio Cassa;
- prima di procedere alla scrittura di prima nota, verifica di corrispondenza degli incassi da ticket con gli incassi risultanti da E/C postale;
- contabilizzazione dei ticket, ossia rilevazione del credito e del correlato ricavo per competenza e predisposizione dell'ordinativo di riscossione (per l'emissione della reversale d'incasso si rinvia a quanto previsto nelle linee guida "Disponibilità liquide"). La registrazione del ricavo per competenza non è necessariamente contestuale alla registrazione dell'incasso.

6. Rimborsi di ticket

La procedura aziendale deve:

- individuare la casistica e le modalità di restituzione del ticket;
- Individuare i punti cassa in cui è possibile ottenere il rimborso del ticket da parte dell'utente;

- garantire la tracciabilità delle informazioni necessarie per una corretta registrazione contabile nel rispetto del principio della competenza, oltre all'assolvimento degli adempimenti fiscali quali per es. l'alimentazione dei flussi informativi per il 730 precompilato previsto dal D.lgs. 175/2014 e ss.mm.

7. Rilevazioni di fine esercizio

I ricavi vanno contabilizzati per competenza. Poiché durante l'anno si opererà presumibilmente una registrazione per cassa, a fine esercizio, i ricavi rilevati nel corso dell'esercizio dovranno essere da un lato integrati con gli eventuali ricavi maturati ma non incassati, dall'altro rettificati delle somme incassate a fronte di prestazioni non ancora erogate.

Inoltre, sarà necessario valutare i crediti in essere al 31 dicembre in base al rischio di inesigibilità e alimentare l'apposito fondo. Si rinvia alla linea guida sui "Fondi per rischi e oneri".

8. Controlli di fine esercizio

La procedura aziendale deve prevedere l'effettuazione di appositi controlli, tra cui:

- verifica che i ticket registrati per competenza corrispondano alla valorizzazione delle prestazioni erogate presenti nei gestionali applicativi dell'Azienda;
- verifica degli incassi ricevuti a fronte di prestazioni non ancora erogate e quindi registrati in acconto;
- riconciliazione dei crediti aperti per ticket a fronte di prestazioni erogate per cui non risulta l'incasso;
- analisi comparate periodiche dell'ammontare dei crediti e dei ricavi del periodo corrente, dell'anno precedente e del bilancio di previsione.

7. ATTIVITA' LIBERO PROFESSIONALE

L'attività libero professionale prevista dalla legislazione vigente e dai contratti nazionali di lavoro deve essere disciplinata da regolamento aziendale adottato con atto del Direttore Generale. Il Regolamento Aziendale definisce le condizioni per l'esercizio dell'attività libero professionale. In particolare devono essere definiti i principi su cui si fonda lo svolgimento dell'attività, gli aspetti organizzativi, le forme di accesso, le tariffe, i limiti, i controlli ecc.

La presente linea guida non entra nello specifico degli aspetti giuridici e organizzativi della libera professione, ma fornisce gli elementi necessari a costruire un corretto percorso amministrativo - contabile per la redazione del bilancio d'esercizio.

In genere, il pagamento da parte dell'utente avviene dopo la prenotazione e prima dell'erogazione della prestazione, ma può capitare che il pagamento venga effettuato successivamente all'erogazione della prestazione. Può verificarsi anche il caso di pagamento in anticipo con successiva disdetta della prenotazione e necessità di dar luogo a un rimborso.

L'individuazione puntuale dei Servizi/Uffici coinvolti dipende dal modello organizzativo aziendale; a titolo esemplificativo si propone un elenco delle articolazioni organizzative coinvolte:

- Punti Cassa;
- Ufficio Libera Professione;
- Ufficio Personale;
- Ufficio Economico Finanziario.

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno delle seguenti fasi:

1. **Prenotazione della prestazione**
2. **Incasso della prestazione / emissione del documento contabile**
3. **Erogazione prestazione**
4. **Versamento degli incassi presso il tesoriere**
5. **Rilevazione del ricavo**
6. **Rimborsi**
7. **Rilevazioni di fine esercizio**
8. **Controlli periodici e di fine esercizio**

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi.

1. Prenotazione della prestazione

La procedura aziendale deve:

- identificare i punti di prenotazione presso i quali il cittadino può recarsi per effettuare le prenotazioni, nonché altre eventuali modalità di prenotazione (on-line, farmacie ecc.);
- definire regole precise per le prenotazioni di prestazioni in libera professione rese presso studi privati (cosiddetta intramoenia allargata) al fine di garantire la tracciabilità delle informazioni quali prenotazione/incasso/erogazione;
- prevedere come regola generale che l'utente deve pagare la prestazione al momento della prenotazione o comunque in precedenza o contestualmente all'erogazione della prestazione;
- garantire la tracciabilità delle informazioni, nel caso sia prevista la possibilità di prenotare prestazioni in libera professione per conto di altre Aziende Sanitarie del territorio.

2. Incasso della prestazione/emissione del documento contabile

Gli aspetti procedurali legati alla fase dell'incasso sono trattati nella linea guida delle Disponibilità Liquide, a cui si rimanda. La procedura aziendale deve comunque disciplinare, anche attraverso un richiamo alle procedure e ai regolamenti aziendali esistenti sulle Disponibilità Liquide:

- l'individuazione dei punti di riscossione e delle diverse modalità di riscossione (c/corrente postale, POS,

contanti, bonifico sul conto di tesoreria, bonifico on-line ecc.);

- le modalità di controllo/collegamento tra prestazione prenotata/erogata/pagata;
- l'incasso delle prestazioni in libera professione rese presso studi privati (cosiddetta intramoenia allargata) al fine di garantire la tracciabilità delle informazioni quali prenotazione/erogazione/pagamento;
- la tracciabilità delle informazioni, nel caso sia prevista la possibilità di incassare prestazioni per conto di altre Aziende Sanitarie del territorio;
- il rilascio all'utente della fattura quietanzata. Sulla fattura devono essere riportati gli elementi necessari per il corretto esperimento degli adempimenti fiscali (per esempio: nome, cognome, codice fiscale, tipo di prestazione, pagamento, riferimenti normativi per gli assolvimenti IVA ai sensi del DPR 633/72, elementi richiesti per l'assolvimento dell'imposta di bollo, elementi richiesti per la compilazione del 730 precompilato ai sensi del D.lgs. 175/2014 e ss.mm.).

3. Erogazione della prestazione

L'erogazione della prestazione da parte del personale sanitario è subordinata alla verifica della presenza del nome del paziente nella lista delle prenotazioni e alla presentazione da parte del paziente del documento attestante l'avvenuto pagamento.

La procedura aziendale deve definire il ritorno informativo delle prestazioni non erogate a fronte di prenotazioni presenti in lista.

4. Versamento degli incassi presso il tesoriere

Si rinvia a quanto previsto nella linea guida "Disponibilità liquide". In linea generale l'incasso delle prestazioni rese in regime di libera professione costituisce parte dell'incasso complessivo giornaliero dei vari punti di riscossione. Il versamento dell'incasso totale del giorno presso il tesoriere deve essere effettuato entro i termini previsti dai regolamenti aziendali. La procedura aziendale deve comunque disciplinare, anche attraverso un richiamo alle procedure e ai regolamenti aziendali esistenti sulle Disponibilità Liquide:

- la trasmissione, da parte dei punti di riscossione, della documentazione attestante il versamento presso il tesoriere (ricevuta di chiusura del conto cassa a sistema, appositamente sottoscritta, con evidenza delle quadrature tra quanto incassato e quanto versato all'Istituto Tesoriere);
- l'individuazione di un unico punto di raccolta della documentazione attestante l'incasso dei vari punti di riscossione (c/c postali, provvisori inviati dall'Istituto Tesoriere per la regolarizzazione ecc.) presso l'Ufficio Economico Finanziario;
- la separata indicazione dei versamenti riferiti ad altre Aziende, nel caso sia prevista la possibilità di incassare prestazioni per conto di altre Aziende Sanitarie del territorio.

5. Rilevazione del ricavo

La procedura deve disciplinare:

- la modalità e la tempistica per la registrazione dei ricavi da libera professione in contabilità generale, oltre le registrazioni previste per gli adempimenti IVA ai sensi del DPR 633/72;
- la contabilizzazione del credito e del correlato ricavo per competenza e la predisposizione dell'ordinativo di riscossione (Per l'emissione della reversale d'incasso si rinvia a quanto previsto nella linea guida "Disponibilità liquide"). La registrazione del ricavo per competenza non è necessariamente contestuale alla registrazione dell'incasso.

6. Rimborsi

La procedura aziendale deve:

- individuare la casistica e le modalità di restituzione delle somme pagate dall'utente e non dovute;
- individuare le modalità secondo le quali è possibile ottenere il rimborso del pagamento effettuato da parte dell'utente;
- garantire la tracciabilità delle informazioni necessarie per una corretta registrazione contabile nel rispetto del principio della competenza, oltre all'assolvimento degli adempimenti fiscali quali per es.

l'emissione della nota di credito a storno totale o parziale della fattura, l'alimentazione dei flussi informativi per il 730 precompilato previsto dal D.lgs. 175/2014 e ss.mm.

7. Rilevazioni di fine esercizio

I ricavi vanno contabilizzati per competenza. Poiché durante l'anno si opererà presumibilmente una registrazione per cassa, a fine esercizio, i ricavi rilevati nel corso dell'esercizio dovranno essere da un lato integrati con gli eventuali ricavi maturati ma non incassati, dall'altro rettificati delle somme incassate a fronte di prestazioni non ancora erogate o ultimate.

Inoltre, sarà necessario valutare i crediti in essere al 31 dicembre in base al rischio di inesigibilità e alimentare l'apposito fondo. Si rinvia alla linea guida sui "Fondi per rischi e oneri".

8. Controlli periodici e di fine esercizio

La procedura aziendale deve prevedere l'effettuazione di appositi controlli, tra cui:

- effettuare controlli periodici sull'attività svolta in termini di prestazioni prenotate/erogate/incassate;
- verificare e riconciliare i dati presenti negli applicativi gestionali utilizzati per la rilevazione dell'attività libero professionale con quanto presente in contabilità generale;
- verificare il corretto utilizzo dei conti del piano dei conti dedicati alla contabilità separata;
- analisi comparate dell'ammontare dei crediti e dei ricavi del periodo corrente, dell'anno precedente e del bilancio di previsione.

L'ipotesi qui rappresentata presuppone che l'incasso avvenga prima dell'erogazione della prestazione. Da un punto di vista organizzativo, sono configurabili soluzioni diverse a seconda che l'incasso sia precedente, contestuale o successivo all'erogazione della prestazione. In quest'ultimo caso è necessario definire un percorso corretto che preveda anche:

- l'individuazione dell'ufficio/servizio addetto all'emissione del documento di addebito;
- l'individuazione della funzione addetta ai controlli delle prestazioni erogate, non incassate e non fatturate, titolata alla quantificazione delle fatture da emettere;
- l'individuazione di un percorso corretto di comunicazione all'ufficio Economico Finanziario delle fatture da emettere da iscriverne a bilancio in sede di chiusura dell'esercizio;
- il controllo incrociato tra fatture da emettere iscritte nei bilanci degli esercizi precedenti e le relative fatture emesse nel corso dell'esercizio;
- i controlli volti a verificare l'esistenza di crediti scaduti per l'attivazione delle procedure di recupero del credito;
- la valutazione dei crediti in essere al 31 dicembre in base al rischio di inesigibilità e l'alimentazione dell'apposito fondo. Si rinvia alla linea guida sui "Fondi per rischi e oneri".

8. RICERCA COMMISSIONATA E FINALIZZATA, SPERIMENTAZIONI CLINICHE

La ricerca e la sperimentazione clinica sono attività distinte, così come definite nel paragrafo “Definizioni e Abbreviazioni”. Tuttavia, il processo amministrativo contabile che le caratterizza è simile e possono essere trattate unitamente.

Ogni ricerca o sperimentazione può avere inizio solo previo rilascio di autorizzazione del Direttore Generale o suo delegato, fatto salvo ogni altro assenso preventivo richiesto dalla normativa vigente. Tutti gli studi su esseri umani devono, prima di essere attuati, ricevere parere favorevole del Comitato Etico ed essere autorizzati all'esecuzione nella struttura sede di ricerca. Il Promotore dello studio, come riportato nel D. Lgs. n. 211 del 24/06/2003, è la persona, società, istituzione o organismo che ha la responsabilità di avviare, gestire e/o finanziare lo studio.

La presente linea guida non entra nello specifico degli aspetti giuridici e organizzativi della ricerca e delle sperimentazioni cliniche, ma si limita a fornire gli elementi necessari a costruire un percorso amministrativo-contabile per la corretta redazione del bilancio d'esercizio.

L'individuazione puntuale dei Servizi/Uffici coinvolti dipende dal modello organizzativo aziendale; a titolo esemplificativo si propone un elenco delle articolazioni organizzative coinvolte:

- Direzione Aziendale;
- Unità Operative interessate alla ricerca o sperimentazione clinica;
- Ufficio Sperimentazioni Cliniche;
- Ufficio Ricerca e Innovazione;
- Ufficio Personale;
- Ufficio Economico Finanziario;
- Ufficio Legale;
- Ufficio Controllo di Gestione.

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno delle seguenti fasi:

- 1. Valorizzazione del costo totale della Ricerca o Sperimentazione Clinica**
- 2. Pareri e autorizzazioni preventive**
- 3. Sottoscrizione di un accordo convenzionale**
- 4. Conduzione della sperimentazione ed eventuale emissione della fattura nei confronti del Promotore**
- 5. Rilevazione del ricavo**
- 6. Incasso da parte dell'Azienda**
- 7. Verifica di conformità alle previsioni di costo e attivazione delle procedure inerenti la liquidazione dei compensi**
- 8. Rilevazioni e controlli di fine esercizio**

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi.

1. Valorizzazione del costo totale della Ricerca o Sperimentazione Clinica

La ricerca o sperimentazione dovrebbe svolgersi attraverso la stesura e la successiva realizzazione di progetti. Ai fini della corretta valorizzazione del costo totale del progetto occorre svolgere una analisi dei costi inerenti l'attività da svolgere. La procedura deve disciplinare l'individuazione dell'ufficio/servizio responsabile della valutazione dei costi in termini almeno di:

- personale strutturato e non strutturato coinvolto nell'attività stessa;
- materiali e apparecchiature da utilizzare (ai fini della determinazione delle quote di ammortamento imputabili al progetto);
- eventuali comodati d'uso gratuito di apparecchiature;
- polizza assicurativa da stipulare per i pazienti in studio;
- eventuali quote di costi generali di laboratorio/struttura;
- eventuali quote di costi generali dell'ente.

La sperimentazione clinica e la ricerca non rientrano nell'ambito della copertura assicurativa prevista per l'attività clinica istituzionale e necessitano della stipula di apposita assicurazione secondo le prescrizioni di cui al D.M. 14 luglio 2009.

Se è previsto il coinvolgimento di più Unità Operative, la procedura dovrà prescrivere che si concordi preventivamente con i relativi Direttori la disponibilità ad effettuare le prestazioni previste nel progetto.

2. Pareri e autorizzazioni preventive

La procedura deve disciplinare la richiesta dei pareri e delle autorizzazioni preventive, tra cui tipicamente:

- acquisire parere favorevole del Comitato Etico (se previsto). La Segreteria Tecnico Scientifica del Comitato Etico istruisce la pratica verificando la completezza e la conformità dei documenti trasmessi, ivi compreso il relativo schema di convenzione economica;
- acquisire l'autorizzazione del Direttore Generale o suo delegato, quale Responsabile Legale Locale della struttura ove viene svolto lo studio;
- fornire le informazioni richieste ai fini della registrazione del progetto nell'Anagrafe Regionale della Ricerca (Delibera di Giunta Regionale n. 1066/2009, prot. n.33654 del 23/10/2009).

3. Sottoscrizione di un accordo convenzionale

Se nello studio è prevista la convenzione di cui al punto precedente, questa deve essere preventivamente sottoscritta dal Promotore, o persona da lui delegata, dal Responsabile scientifico locale e, se afferente all'Università, anche dal Direttore di Dipartimento Universitario.

La procedura deve garantire l'individuazione dell'ufficio responsabile della definizione e della sottoscrizione dell'accordo convenzionale, che deve curare gli aspetti finanziari e regolamentari delle sperimentazioni cliniche e della ricerca.

In sede di definizione dell'accordo convenzionale è necessario stabilire la qualificazione commerciale o non commerciale della ricerca o della sperimentazione, nonché gli aspetti fiscali che ne conseguono.

4. Conduzione della sperimentazione clinica/ricerca ed eventuale emissione della fattura nei confronti del Promotore

La procedura deve disciplinare:

- l'individuazione dell'ufficio responsabile della rendicontazione e delle modalità di rendicontazione dello studio. Il responsabile provvede, in relazione alle attività svolte, alla rendicontazione relativamente agli obblighi informativi concernenti gli aspetti scientifici ed economici. In genere, le modalità sono stabilite dal Promotore;
- la trasmissione della rendicontazione al Promotore;
- la trasmissione all'Ufficio Economico Finanziario (o altro Ufficio) della richiesta di emissione dell'eventuale fattura / documento di addebito;
- l'eventuale emissione del documento contabile, nel rispetto anche della normativa fiscale.

5. Rilevazione del ricavo

I ricavi vanno registrati per competenza.

La contabilizzazione dei ricavi è diversa a seconda della qualificazione commerciale o meno della ricerca o sperimentazione.

Nel caso in cui la ricerca o sperimentazione si qualifichi come non commerciale, il ricavo andrà iscritto tra i contributi in conto esercizio per ricerca da privato o da pubblico, a seconda della natura giuridica dell'ente finanziatore. In questo caso valgono tutte le regole contabili previste per i contributi in conto esercizio, anche in relazione alle rilevazioni di chiusura dell'esercizio. A tal fine si rinvia alla procedura "contributi in conto esercizio soggetti a rendicontazione".

Nel caso in cui, invece, la ricerca o sperimentazione si qualifichi come commerciale, il ricavo rientra tra i "proventi diversi e cessione di beni" del Conto Economico Regionale, che confluisce alla voce A4 "Ricavi per prestazioni sanitarie e sociosanitarie a rilevanza sanitaria" del CE Ministeriale.

La procedura deve garantire il rispetto della normativa fiscale e in particolare, per i ricavi commerciali, ai fini IRES, deve essere tenuta la contabilità separata (si rimanda alla sezione "Aspetti Fiscali").

Se per l'emissione dei documenti di addebito si utilizzano applicativi non integrati con il sistema di contabilità generale, deve essere previsto un percorso per il corretto trasferimento dei dati ai fini sia dell'alimentazione della contabilità generale sia degli adempimenti IVA.

6. Incasso da parte dell'Azienda

Si rinvia alle disposizioni contenute nella linea guida delle Disponibilità Liquide. In linea generale dovrebbero essere previste le seguenti attività:

- identificazione degli incassi effettuati, anche tramite opportuno collegamento con le procedure del ciclo tesoreria;
- regolarizzazione dell'incasso;
- comunicazione da parte dell'Ufficio Economico Finanziario dell'avvenuto incasso al responsabile del progetto o altro ufficio individuato.

7. Verifica di conformità alle previsioni di costo e attivazione delle procedure inerenti la liquidazione dei compensi

La procedura aziendale deve disciplinare:

- le attività volte a verificare la piena conformità economica dei costi con quanto previsto nella fase 1 e le modalità di utilizzo e ripartizione del corrispettivo/contributo introitato, al netto delle trattenute a favore dell'Azienda. Nel caso in cui l'Ente decida di rendere disponibili le somme rimanenti alle strutture/laboratori coinvolti nella attività di ricerca, ciò dovrà avvenire attraverso modalità condivise con la Direzione Aziendale, senza incidere in alcun modo sulle rilevazioni contabili del ricavo commerciale ai fini fiscali.
- l'attivazione delle procedure amministrative inerenti la liquidazione dei compensi e il contestuale recupero dell'orario.

8. Rilevazioni e controlli di fine esercizio

Per le ricerche e le sperimentazioni qualificate come non commerciali si rinvia alle fasi 8 e 11 della procedura "Contributi in conto esercizio soggetti a rendicontazione", rispettivamente denominate "Rilevazioni di fine esercizio" e "Controlli di fine esercizio".

Per le ricerche e le sperimentazioni qualificate come commerciali, la procedura aziendale deve individuare l'ufficio deputato a trasmettere all'Ufficio Economico Finanziario un prospetto che indichi separatamente:

- il totale dei costi sostenuti nel corso dell'esercizio, suddiviso per singola ricerca e sperimentazione, dettagliato per conto economico e, se la ricerca o sperimentazione è iniziata negli esercizi precedenti, con anche l'indicazione dell'ammontare progressivo dei costi sostenuti;
- l'eventuale ammontare da rinviare agli esercizi successivi tramite la rilevazione di risconti passivi, dettagliato per "progetto", in caso di fatturazione anticipata rispetto al sostenimento dei costi.
- l'eventuale ammontare ancora da fatturare a fine esercizio, dettagliato per "progetto", in base all'attività effettivamente svolta;

Laddove negli esercizi precedenti siano state rilevate fatture da emettere, occorrerà prevedere controlli incrociati con le relative fatture emesse nel corso dell'esercizio.

Nel caso di fatturazione al termine del progetto, si propone di trattare gli stati di avanzamento di progetto alla stregua dei lavori in corso; a tal fine si rinvia al paragrafo "Aspetti rilevativi e contabili – Attività in corso alla fine dell'esercizio".

9. RIMBORSI PER TRATTENUTA MENSA

Il datore di lavoro ha a disposizione diverse modalità per fornire il servizio mensa ai propri dipendenti e assimilati. Di seguito si elencano le principali tipologie:

1. Mensa interna: somministrazioni dirette, in mense aziendali o interaziendali;
2. Mensa esterna: somministrazioni rese in pubblici esercizi sulla base di contratti stipulati direttamente dal datore di lavoro;
3. Ticket restaurant: servizi sostitutivi di mense aziendali che, come stabilito dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare 326/1997, devono possedere i seguenti requisiti:
 - Non cedibilità;
 - Non cumulabilità;
 - Non commerciabilità;
 - Non convertibilità in denaro;
 - Presenza di un intermediario che si frappone tra il datore di lavoro ed il soggetto che effettua la somministrazione;
4. Indennità sostitutiva: riconosciuta in sostituzione del servizio mensa.

L'art. 4 comma 1 del CCNL economico 2008-2009 dispone che "le aziende, in relazione al proprio assetto organizzativo e compatibilmente con le risorse disponibili, possono istituire mense di servizio o, in alternativa, garantire l'esercizio del diritto di mensa con modalità sostitutive. In ogni caso, l'organizzazione e la gestione dei suddetti servizi rientrano nell'autonomia gestionale delle aziende, mentre resta ferma la competenza del CCNL nella definizione delle regole in merito alla fruibilità e all'esercizio del diritto di mensa da parte dei lavoratori".

La normativa fiscale non pone vincoli all'azienda tra le possibili scelte sopra menzionate. Il datore di lavoro, quindi, può istituire il servizio mensa per una categoria di dipendenti, disporre il sistema dei ticket restaurant per un'altra categoria ed erogare un'indennità sostitutiva per un'altra categoria ancora.

Il dipendente può usufruire del servizio mensa secondo le seguenti modalità:

- Acquisto di buoni pasto presso il servizio cassa economale o casse aziendali, con pagamento anticipato rispetto all'utilizzo degli stessi; i buoni pasto sono utilizzabili o presso la mensa interna o presso servizi convenzionati, che provvederanno ad addebitare di mese in mese all'Azienda i pasti effettivamente usufruiti;
- Acquisto di ticket restaurant presso il servizio cassa economale o casse aziendali, con pagamento anticipato rispetto all'utilizzo degli stessi; i ticket restaurant sono utilizzabili presso servizi convenzionati. In questo caso anche l'Azienda acquista anticipatamente i ticket dalla ditta convenzionata;
- Utilizzo del "badge" personale che serve a rilevare l'entrata ed uscita dal servizio oppure di apposito "badge" ogni qualvolta usufruisce del servizio mensa. In questi casi gli addebiti all'interessato avvengono solitamente a mezzo cedolino paga nel mese successivo a quello dell'avvenuto utilizzo.

È opportuno che l'Azienda si doti di un regolamento che consenta l'individuazione dei soggetti che possono usufruire del servizio mensa e definisca le modalità e le condizioni di accesso al servizio.

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno delle seguenti fasi:

- 1. Individuazione dei soggetti beneficiari del diritto alla mensa**
- 2. Modalità di somministrazione e costo del servizio**
- 3. Rilevazione degli accessi al servizio mensa**
- 4. Rilevazione del rimborso**
- 5. Rilevazioni di fine esercizio**
- 6. Controlli periodici e di fine esercizio**

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi.

1. Individuazione dei soggetti beneficiari del diritto alla mensa

La procedura deve disciplinare, anche attraverso un richiamo al regolamento aziendale, l'identificazione dei soggetti che possono usufruire del servizio mensa. Infatti, oltre al personale dipendente, possono accedere alla mensa altri soggetti, quali ad esempio il personale assimilato o gli allievi della scuola infermieri, per i quali può essere previsto un diverso assoggettamento fiscale del rimborso.

2. Modalità di somministrazione e costo del servizio

La procedura deve identificare i luoghi fisici, gli orari e le modalità con cui viene erogato il servizio mensa ai vari soggetti coinvolti. È necessario inoltre specificare il costo del servizio per i soggetti che usufruiscono del servizio mensa e le modalità di rimborso al datore di lavoro (ad es. trattenute in busta paga, pagamento diretto dei buoni pasto, ecc).

3. Rilevazione degli accessi al servizio mensa

La procedura deve identificare i soggetti responsabili della rilevazione e della verifica degli accessi al servizio in corrispondenza delle diverse modalità scelte per l'erogazione del medesimo (ad esempio: controllo presenze se previsto tramite "badge", cessione buoni pasto a soggetti aventi diritto, ecc.). Tali soggetti dovranno trasmettere le informazioni all'ufficio economico finanziario nel rispetto delle tempistiche predefinite per adempiere agli obblighi fiscali.

4. Rilevazione del rimborso

I rimborsi derivanti dalle trattenute per il servizio mensa e i corrispettivi per la vendita di buoni pasto/ticket restaurant vanno registrati sul registro dei corrispettivi ai fini della liquidazione Iva (mensile o trimestrale) e classificati nella voce *A.5.E.2) Altri concorsi, recuperi e rimborsi da privati*.

Il corrispettivo deve essere annotato entro il giorno non festivo successivo a quello in cui le operazioni sono state effettuate. Quindi, in caso di trattenute sullo stipendio, si ritiene che, se lo stipendio viene accreditato il 27 del mese, il corrispettivo andrà registrato entro il giorno 28 (non festivo). Per i buoni pasto/ticket restaurant, il momento di rilevazione coincide con la cessione degli stessi e quindi i corrispettivi devono essere annotati sul registro dei corrispettivi entro il giorno successivo (non festivo) all'incasso.

5. Rilevazioni di fine esercizio

A fine esercizio, l'ufficio economico finanziario dovrà, in collaborazione con i servizi responsabili della rilevazione degli accessi alla mensa, riscontare i corrispettivi dei buoni pasto non utilizzati nel rispetto, per quanto possibile, del principio di correlazione tra costi e ricavi.

6. Controlli periodici e di fine esercizio

La procedura aziendale deve prevedere l'effettuazione di appositi controlli, tra cui:

- verifica periodica del corretto accesso al servizio;
- verifica periodica e a fine esercizio della corretta registrazione sul registro dei corrispettivi;
- verifica periodica e a fine esercizio del corretto utilizzo del piano dei conti economici;
- analisi comparate dell'ammontare dei ricavi del periodo corrente, dell'anno precedente e del bilancio di previsione.

10. RICAVI DA PATRIMONIO IMMOBILIARE

L'individuazione puntuale dei servizi/uffici coinvolti dipende dal modello organizzativo aziendale; a titolo esemplificativo si propone un elenco delle articolazioni organizzative coinvolte:

- Direzione Aziendale;
- U.O. Provveditorato;
- U.O. Servizio Attività Tecniche/Patrimonio;
- U.O. Segreteria Generale e Ufficio Legale;
- Ufficio economico Finanziario.

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno delle seguenti fasi:

1. **Indizione procedura per la scelta del contraente con aggiudicazione del locatario/concessionario e stipulazione del contratto**
2. **Gestione del contratto**
3. **Emissione del documento contabile**
4. **Rilevazione del ricavo**
5. **Incasso**
6. **Rilevazioni di fine esercizio**
7. **Controlli di fine esercizio**

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi.

1. **Indizione procedura per la scelta del contraente con aggiudicazione del locatario/concessionario e stipulazione del contratto**

La procedura aziendale deve disciplinare:

- l'individuazione dell'Unità Operativa responsabile del procedimento. L'UO responsabile del procedimento (Provveditorato o Servizio Attività Tecniche o Servizio Giuridico) svolge le funzioni di RUP ai sensi del Codice dei Contratti (D.lgs. 163/2006) e dovrà quindi, tra l'altro, curare tutte le attività volte alla scelta della procedura concorsuale e alla definizione del canone ordinario di locazione/concessione da porre a base d'asta;
- le regole per la cauzione. L'atto di locazione/concessione prevede di norma, a garanzia del rispetto da parte del locatario/concessionario degli obblighi economici, la prestazione di una cauzione contestualmente alla sottoscrizione del contratto;
- la definizione nel contratto delle modalità di riscossione (bonifico sul conto di tesoreria, bonifico on line ecc.);
- la definizione, già al momento della stipula del contratto, degli aspetti fiscali, tra cui la rilevanza o meno del canone ai fini IVA e ai fini IRES e gli obblighi inerenti la registrazione del contratto e l'assolvimento dell'imposta di bollo;
- l'individuazione del soggetto deputato alla tenuta di un elenco dettagliato e aggiornato delle polizze fideiussorie/depositi cauzionali, contenente almeno i seguenti elementi: valore nominale delle polizze e dei depositi cauzionali; denominazione o ragione sociale del locatario/concessionario; data di inizio e scadenza della polizza.

2. **Gestione del contratto**

La procedura aziendale deve:

- individuare le unità funzionali preposte alla raccolta e gestione del contratto;
- prevedere la tenuta di una scheda contenente tutti i dati relativi ai contratti di locazione / affitto / concessione in essere, con indicazione almeno dei seguenti elementi: unità immobiliare oggetto del contratto (dati catastali e indirizzo); data di stipula del contratto, durata e informazioni sull'eventuale rinnovo alla scadenza e periodicità dell'addebito; dati del contraente ed attività esercitata dal contraente nell'immobile; prezzo pattuito con indicazione se è previsto l'adeguamento ISTAT; informazioni di ca-

rattere fiscale (trattamento IVA, IRES, registrazione del contratto).

3. Emissione del documento contabile

L'emissione del documento avviene con la periodicità definita dal contratto, solitamente con addebiti anticipati rispetto al periodo previsto. La procedura aziendale deve:

- individuare l'ufficio tenuto all'emissione del documento contabile nei confronti del concessionario / locatario, al quale l'ufficio responsabile della tenuta della scheda contenente i dati dei contratti deve inviare la richiesta di emissione del documento di addebito;
- assicurare che si valutino con attenzione la rilevanza o meno del canone ai fini IVA e ai fini IRES e gli obblighi inerenti l'assolvimento dell'imposta di bollo. In caso di rilevanza ai fini IVA è obbligatoria l'emissione della fattura, che deve riportare gli elementi necessari per il corretto esperimento degli adempimenti fiscali (per esempio: nome, cognome, ragione sociale, codice fiscale, tipo di prestazione, pagamento, riferimenti normativi per gli assolvimenti IVA ai sensi del DPR 633/72, artt. 21 e seguenti).

4. Rilevazione del ricavo

I ricavi vanno registrati per competenza, in base all'effettivo godimento del bene, così come risulta dal contratto di concessione/locazione stipulato tra le parti, a prescindere dal momento dell'incasso.

La procedura deve garantire il rispetto della normativa fiscale e, in particolare, per i ricavi commerciali ai fini IRES deve essere tenuta la contabilità separata (si rimanda alla sezione Aspetti Fiscali).

Se si utilizzano applicativi per l'addebito dei canoni non integrati con il sistema di contabilità generale, deve essere previsto un percorso per il trasferimento dati ai fini sia dell'alimentazione della contabilità generale sia degli adempimenti IVA.

5. Incasso

Si rinvia alle disposizioni contenute nella linea guida delle Disponibilità Liquide. In linea generale, la procedura in oggetto deve disciplinare ulteriori aspetti:

- Il pagamento del canone non può essere sospeso o ritardato. Il mancato puntuale pagamento, anche di una sola rata, costituisce in mora il locatario/concessionario con possibilità di risoluzione del contratto.
- L'informazione dell'avvenuto incasso deve essere messa a disposizione dell'ufficio responsabile della tenuta della scheda dei contratti.
- Va disciplinato l'incameramento del deposito cauzionale, in caso di risoluzione del contratto o di applicazione di penali.

6. Rilevazioni di fine esercizio

I ricavi vanno iscritti in bilancio per competenza; in sede di chiusura del bilancio, per i contratti che prevedono canoni a cavaliere tra due esercizi, occorre determinare il ricavo di competenza rilevando il rateo o il sconto.

Inoltre, sarà necessario valutare i crediti in essere al 31 dicembre in base al rischio di inesigibilità e alimentare l'apposito fondo. Si rinvia alla linea guida sui "Fondi per rischi e oneri".

7. Controlli di fine esercizio

La procedura aziendale deve disciplinare:

- le verifiche (anche infrannuali), da parte dell'ufficio responsabile della tenuta della scheda dei contratti, sull'effettuazione dei pagamenti entro i termini previsti dal contratto;
- la verifica (anche infrannuale) dei crediti scaduti, al fine di attivare le procedure di recupero del credito. A tal proposito si evidenzia che, per i corrispettivi derivanti da locazioni, l'art. 2948 c.c. fissa il termine di prescrizione in 5 anni;
- la verifica (anche infrannuale) da parte dell'ufficio responsabile della gestione del patrimonio immobiliare e dei contratti d'affitto dell'eventuale applicazione di penali o altre azioni di recupero di somme per risarcimenti danni su immobili o per addebito di interessi passivi a seguito del ritardato pagamento;

- la verifica di corrispondenza dei canoni derivanti dai contratti in essere con quanto registrato in contabilità;
- la verifica del corretto utilizzo del piano dei conti economici dedicati (istituzionale e commerciali) o di altre modalità di tenuta della contabilità separata;
- la verifica dei crediti anche attraverso la circolarizzazione;
- analisi comparate dell'ammontare dei crediti e dei ricavi del periodo corrente, dell'anno precedente e del bilancio di previsione;
- la verifica che i dati degli affitti / locazioni / concessioni siano correttamente confluiti nella dichiarazione dei redditi (redditi fondiari e redditi d'impresa), attraverso un quadro di raccordo fra contabilità generale e dati da dichiarazione.

11. RECUPERO CREDITI

Il recupero dei crediti è l'attività che mira ad ottenere il pagamento di un credito in tutte le circostanze in cui è accertato un inadempimento da parte del debitore.

Si tratta di un'attività complessa, in quanto i crediti e i corrispondenti ricavi delle Aziende Sanitarie nascono da rapporti giuridici di diversa natura con conseguente diversificazione dei termini di prescrizione del credito e delle attività di recupero crediti.

Affinché l'attività di recupero crediti possa essere efficace è necessario che le Aziende si dotino di sistemi informativi che siano in grado di evidenziare con tempestività e completezza tutti i crediti cui non corrisponde l'incasso dovuto, in modo da attivare il prima possibile le procedure di recupero del credito.

L'Azienda deve dotarsi di un regolamento per il recupero dei crediti e di una procedura amministrativo-contabile che descriva le modalità operative idonee al recupero del credito. In linea generale, si ritiene che il regolamento debba prevedere i seguenti elementi:

- individuazione delle tipologie di crediti oggetto del recupero crediti;
- individuazione dei termini di prescrizione per ciascuna categoria di crediti;
- individuazione delle modalità di recupero del credito e delle tipologie di credito iscrivibili a ruolo;
- individuazione delle modalità di contestazione del debitore;
- regolamentazione di casi particolari quali per esempio: fallimenti, procedure concorsuali, minori, morte del soggetto debitore e conseguente individuazione degli eredi;
- individuazione delle casistiche in cui è possibile effettuare lo stralcio del credito (crediti di modesta entità, richiesta di scarico da parte dell'ente responsabile dell'iscrizione a ruolo ecc.).

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno delle seguenti fasi:

1. **Rilevazione della morosità**
2. **Recupero credito: primo sollecito**
3. **Recupero credito: secondo sollecito (diffida-messa in mora)**
4. **Recupero credito: fase esecutiva**

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi.

1. Rilevazione della morosità

La procedura deve prevedere l'individuazione dell'ufficio/uffici responsabili delle seguenti attività, definendo anche, per ciascuna attività, la relativa tempistica:

- verifica dei crediti scaduti e rilevazione della morosità;
- raccolta di tutta la documentazione comprovante la sussistenza del credito;
- quantificazione esatta delle somme da recuperare;
- individuazione esatta del soggetto debitore e della sua residenza e/o domicilio;
- verifica dei termini di prescrizione del credito.

2. Recupero credito: primo sollecito

La procedura deve definire:

- modalità e termini per l'invio di una prima lettera di sollecito oppure di una mail da parte dell'articolazione organizzativa che ha erogato la prestazione oppure che ha emesso la fattura o la nota di addebito;
- modalità e termini di comunicazione tra uffici, qualora la responsabilità di questa fase dovesse essere in capo a uno o più ufficio/i diversi da quelli previsti al punto precedente;
- le attività di valutazione di eventuali contestazioni addotte dal debitore e quelle conseguenti all'accoglimento o al rigetto di tali contestazioni.

3. Recupero credito: secondo sollecito (diffida-messa in mora)

Nel caso in cui, a seguito del primo sollecito, non pervenisse alcun riscontro, non venisse effettuato alcun pagamento o venissero addotte dal debitore motivazioni dell'omesso pagamento non accolte, la procedura deve prevedere:

- tempi e modalità per la messa in mora del debitore attraverso l'invio del secondo sollecito di pagamento tramite raccomandata con avviso di ricevimento, specificando il termine di pagamento, le modalità di pagamento ed ammonendo il debitore che, in mancanza, si ricorrerà al recupero coatto con aggravio di spese ed interessi. La lettera deve riportare anche le specifiche per l'interruzione dei termini di prescrizione dei crediti;
- i termini e le modalità di comunicazione tra uffici, qualora la responsabilità di questa fase dovesse essere in capo a uno o più ufficio/i diversi da quelli previsti ai punti precedenti;
- le attività di valutazione di eventuali contestazioni addotte dal debitore alla diffida e quelle conseguenti all'accoglimento o al rigetto di tali contestazioni.

4. Recupero credito: fase esecutiva

Nel caso in cui, anche a seguito della costituzione in mora, non pervenisse alcun riscontro, non venisse effettuato alcun pagamento o venissero addotte dal debitore motivazioni dell'omesso pagamento non accolte, la procedura deve prevedere:

- l'individuazione dell'ufficio/i responsabili dell'iscrizione a ruolo dei crediti;
- tempi e modalità per l'iscrizione a ruolo;
- le attività di valutazione di eventuali eccezioni addotte dal debitore all'iscrizione a ruolo e quelle conseguenti all'accoglimento o al rigetto di tali eccezioni.

CONTROLLI INFRAGRUPPO E CONSOLIDAMENTO DEI DATI

Le procedure amministrativo contabili dell'area Crediti-Ricavi devono garantire la corretta rilevazione delle partite infragruppo delle Aziende Sanitarie Regionali, al fine di consentire alla Capogruppo Gestione Sanitaria Accentrata (GSA) il consolidamento dei bilanci delle singole Aziende Sanitarie e della GSA stessa.

Tale finalità va perseguita attraverso la corretta definizione e la chiara rilevazione delle reciproche relazioni fra le Aziende racchiuse nel perimetro di consolidamento, la definizione di regole di contabilizzazione chiare e applicabili, la creazione e la definizione dei conti patrimoniali ed economici atti a rilevare le operazioni contabili, nonché la definizione di indicazioni operativo/contabili per il trattamento di alcune partite.

Nel contempo il Gruppo di lavoro per la definizione delle procedure di consolidamento e di tenuta della GSA (si rimanda ai lavori dello stesso per i dettagli operativi) ha seguito l'implementazione della Piattaforma Regionale degli scambi, dove le singole Aziende, con scadenze temporalmente definite in corso di esercizio, attraverso l'implementazione e la reciproca verifica dei dati inseriti, sono tenute a controllare la qualità dei dati di ricavo (e di costo) verso le altre Aziende Sanitarie Regionali e la GSA.

Le procedure aziendali devono quindi garantire:

- l'allineamento del piano dei conti aziendale con i conti patrimoniali ed economici previsti dal piano dei conti regionale atti a rilevare gli scambi interaziendali e con la GSA (cosiddetti conti "R");
- la definizione univoca delle operazioni "attive" con le altre Aziende Sanitarie Regionali e la GSA;
- l'attribuzione a ciascuna di queste operazioni del conto economico di riferimento, secondo quanto indicato nei documenti regionali, e l'indicazione di tale conto sui documenti attivi emessi nei confronti delle altre Aziende Sanitarie Regionali e della GSA;
- la verifica, attraverso la piattaforma regionale degli scambi, della corretta corrispondenza fra quanto iscritto a ricavo, comprensivo delle fatture da emettere, verso altre Aziende Sanitarie regionali e la GSA e quanto dalle stesse rilevato; inoltre, il superamento degli eventuali scostamenti, con le modalità e le tempistiche indicate dalla Regione;
- la verifica, in occasione della chiusura del bilancio di esercizio, della corrispondenza dei crediti iscritti verso altre Aziende Sanitarie Regionali e la GSA con la matrice regionale degli scambi (al momento la piattaforma gestisce solo i conti economici), addivenendo ad un superamento degli eventuali scostamenti.

Tutte le operazioni sopra descritte sono in carico al Servizio Economico Finanziario, ad eccezione della definizione delle operazioni soggette a fatturazione e degli importi da fatturare, che sono in carico alle unità operative che erogano il servizio o che cedono beni ad altre Aziende Sanitarie regionali o alla GSA. Di norma, poi, l'emissione e la registrazione dei documenti attivi sono a carico del Servizio Economico Finanziario, anche se in alcune realtà queste operazioni possono rimanere a carico delle unità operative interessate.

Inoltre, al fine di assicurare l'omogenea, completa e accurata rilevazione delle operazioni infragruppo e la relativa quadratura, le Aziende Sanitarie devono attenersi ad apposite indicazioni operativo/contabili per il trattamento di alcune particolari partite, come di seguito illustrato.

Contributi vincolati da Aziende Sanitarie della Regione (gestione progetti di ricerca)

Qualora un'Azienda capofila debba trasferire ad altra Azienda sanitaria dei contributi vincolati alla realizzazione di progetti, dovranno essere effettuate le seguenti registrazioni.

A) Assegnazione del finanziamento

L'Azienda capofila, al momento del ricevimento della Delibera di Giunta di approvazione del progetto, deve registrare il finanziamento assegnato per l'intero importo (comprensivo quindi della quota da girocontare alle altre Aziende):

Dare: Crediti v/Regione per ricerca (conto RR AB 02.01.019)

Avere: Contributi da Regione – Risorse aggiuntive regionali per ricerca (conto 01.04.10)

Contestualmente dovrà trasferire l'intero importo spettante alle Aziende partecipanti in qualità di Unità operative, con la seguente rilevazione contabile:

Dare: *Rimb., ass., contrib. v/Az. san. pubb. RER (conto R 10.17.010)*

Avere: *Debiti vs/Az. san. altre prest. (conti R PD04.01.026, PD04.01.027, PD04.01.028)*

L'Azienda (Unità operativa) assegnataria del finanziamento emetterà nota/fattura per l'intero importo nei confronti dell'azienda capofila ed effettuerà la seguente rilevazione contabile:

Dare: *Crediti vs/Az. san. altre prestaz. (conti R AB02.03.014, AB02.03.015, AB02.03.016)*

Avere: *Contrib. da Az. san. RER vincolati (conto R 01.04.019).*

B) Realizzazione del progetto

L'Azienda (Unità operativa) farà richiesta di liquidazione all'Azienda capofila sulla base degli stati di avanzamento del progetto.

Qualora l'Azienda (Unità operativa) a fine esercizio non abbia utilizzato interamente il finanziamento ricevuto (contabilizzato nel conto regionale 01.04.019) procederà alla seguente rilevazione contabile:

Dare: *Accantonamenti per quote inutilizzate contributi da Aziende sanitarie della Regione vincolati (conto 17.01.016)*

Avere: *Quote inutilizzate contributi da Aziende sanitarie della Regione vincolati (conto PB0302006)*

Negli esercizi successivi, nel momento in cui sarà utilizzato il finanziamento, si dovrà procedere alla seguente scrittura per il relativo importo:

Dare: *Quote inutilizzate contributi da Aziende sanitarie della Regione vincolati (conto PB0302006)*

Avere: *Utilizzo fondi per quote inutilizzate contributi di esercizi precedenti da Aziende sanitarie della Regione vincolati (conto 01.04.020)*

C) Conclusione del progetto

Qualora, a conclusione del progetto, l'Azienda (Unità operativa) non abbia interamente utilizzato il finanziamento ricevuto, si procederà alle seguenti rilevazioni contabili:

Azienda (Unità operativa)

Dare: *Altre insussistenze dell'attivo verso Az RER (conto R 1803014)*

Avere: *Crediti vs/Az. san. altre prestaz. (conti R AB02.03.014, AB02.03.015, AB02.03.016)*

Contestualmente

Dare: *Quote inutilizzate contributi da Aziende sanitarie della Regione vincolati (conto PB0302006)*

Avere: *Altre insussistenze del passivo v/terzi (conto 08.04.023)*

Azienda capofila

Dare: *Debiti vs/Az. san. altre prest. (conti R PD04.01.026, PD04.01.027, PD04.01.028)*

Avere: *Altre insussistenze del passivo verso Az. RER (conto R 08.04.015)*

Contestualmente

Dare: *Altre insussistenze passive v/terzi (conto 18.03.024)*

Avere: *Crediti v/Regione per ricerca (conto RR AB 02.01.019).*

IVA sugli scambi di prestazioni

L'addebito dell'IVA nella fatturazione degli scambi interaziendali di prestazioni determina una squadratura pari all'importo dell'IVA stessa in quanto per l'Azienda creditrice costituisce un debito verso l'Erario mentre per l'Azienda debitrice costituisce un costo per acquisto da altre Aziende Sanitarie della Regione (voce "R"). Tale disallineamento deve essere superato dalle Aziende sanitarie preventivamente alla fase di consolidamento che avviene a livello regionale.

A tal fine è necessario che l'Azienda debitrice provveda, preliminarmente alla rendicontazione trimestrale, a verificare che l'importo corrispondente all'IVA sia rilevato su conti non R, aventi la medesima natura di quelli a cui è riferita la prestazione scambiata. Per esempio, una fattura di 100 + 22 di IVA per acquisto di farmaci dovrà essere imputata per 100 al conto acquisto farmaci da Aziende sanitarie ("R") e per 22 al conto acquisto farmaci (non "R").

Tale modalità di rilevazione si ritiene essere la più corretta fino a quando il Ministero non fornirà puntuali indicazioni sul trattamento contabile dell'IVA sugli scambi di beni e/o prestazioni di servizi tra Aziende sanitarie nell'ambito della Casistica applicativa del D.lgs. n. 118/2011 relativa al bilancio consolidato regionale.

Imposta di bollo

L'imposta di bollo addebitata negli scambi di prestazioni infragruppo non deve incrementare il valore del costo degli scambi (rilevato nelle voci "R"), ma deve essere imputata nella voce Oneri diversi di gestione al conto 18.01.004 "Tasse ed imposte non sul reddito" (che non è una voce "R").

Fatture da emettere e da ricevere

La registrazione contabile delle fatture da emettere è necessaria nel caso in cui, al termine dell'esercizio, la consegna di beni e/o l'effettuazione di prestazioni non sia stata ancora accompagnata dall'emissione della fattura/nota. Il ricavo, anche se non è stato emesso alcun documento contabile, deve essere rilevato nell'esercizio in corso nel rispetto del principio di competenza.

Analogamente si rilevano fatture da ricevere nel caso in cui, al termine dell'esercizio, il ricevimento dei beni e/o servizi non sia stato accompagnato dal ricevimento del documento contabile. Il costo dei beni e/o servizi deve essere contabilizzato nel bilancio dell'esercizio in corso, anche in assenza del relativo documento giustificativo, nel rispetto del principio di competenza.

Per assicurare l'equivalenza tra costi e ricavi e conseguentemente tra debiti e crediti nei bilanci di esercizio delle Aziende sanitarie coinvolte in operazioni di scambi infragruppo, la rilevazione di fatture da emettere e da ricevere deve avvenire simultaneamente e per gli stessi importi tramite la comunicazione tempestiva tra le Aziende interessate. In particolare si dovranno tenere in considerazione la modalità ed i conti proposti dall'Azienda che ha effettuato la cessione di beni e/o prestazione di servizi. Naturalmente tali conti dovranno essere individuati coerentemente con il Piano dei conti regionale, tenuto conto della natura della prestazione ed anche delle aggregazioni stabilite nella Matrice degli scambi.

La quadratura degli scambi infragruppo per i quali non sono stati emessi/ricevuti i relativi documenti contabili dovrà essere assicurata, per la parte economica, anche in sede di compilazione del modello ministeriale CE secondo le indicazioni regionali.

Oneri contributivi a carico ente relativi agli organi istituzionali

Il problema sorge nel caso in cui il Direttore di un'Azienda Sanitaria della Regione sia dipendente di un'altra Azienda Sanitaria della Regione che versa i relativi oneri contributivi:

- le competenze corrisposte dall'Azienda presso cui il Direttore svolge la propria attività lavorativa non costituiscono "scambio" in quanto non sono soggette a rimborso;

- gli oneri versati dall’Azienda da cui dipende il Direttore costituiscono “scambio” perché dovranno essere rimborsati dall’Azienda presso cui il Direttore svolge la propria attività lavorativa.

Poiché non esiste un conto R “Compensi e rimborsi spese Direzione Generale da Aziende Sanitarie della Regione”, è stata data indicazione alle Aziende di utilizzare il conto regionale 18.01.020 – Costi amministrativi da Aziende RER. Pertanto, anche gli oneri a carico ente dovranno essere contabilizzati nel conto 18.01.020 dall’Azienda che rimborsa il relativo importo (che è l’Azienda presso cui il Direttore Generale svolge la propria attività lavorativa), mentre l’Azienda che ha versato gli oneri contabilizza il relativo rimborso nella voce relativa ai rimborsi personale dipendente in comando presso altre Aziende Sanitarie della Regione. Questa modalità di contabilizzazione consentirà la quadratura complessiva degli importi, anche se non per tipologia di aggregazione.

Qualora gli oneri a carico ente siano riferiti agli incentivi, si potranno verificare due casi:

- l’Azienda che deve rimborsare gli oneri, ossia l’Azienda presso cui il DG svolge la propria attività lavorativa, ha accantonato il relativo importo al fondo indennità organi istituzionali. In questo caso, per evitare il disallineamento, l’azienda che riceve il rimborso dovrà registrare una sopravvenienza attiva in una voce non R;
- l’Azienda che deve rimborsare gli oneri, ossia l’Azienda presso cui il DG svolge la propria attività lavorativa, non ha accantonato al fondo indennità organi istituzionali. In questo caso entrambe le Aziende dovranno rilevare sopravvenienze attive/passive R nell’anno in cui avverrà il rimborso.

ASPETTI RILEVATIVI E CONTABILI

Deroghe al principio di competenza

L'art. 2423-bis del Codice Civile esplicita il principio di competenza affermando che, nella redazione del bilancio di esercizio, "si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento".

L'OIC n. 11 avente ad oggetto "Bilancio d'esercizio – finalità e postulati" stabilisce che: "L'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di numerario (incassi e pagamenti) [...]. I ricavi, come regola generale, devono essere riconosciuti quando si verificano le seguenti due condizioni: 1) il processo produttivo dei beni o dei servizi è stato completato; 2) lo scambio è già avvenuto, si è cioè verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà. Tale momento è convenzionalmente rappresentato dalla spedizione o dal momento in cui i servizi sono resi e sono fatturabili. Regole particolari riguardano la rilevazione del valore della produzione delle opere in corso di esecuzione, su ordinazione, che vengono misurate in base all'avanzamento dell'opera stessa [...]"

Le Aziende devono dunque rilevare i ricavi nel rispetto del principio di competenza. Tuttavia l'impostazione regionale, dettagliatamente trattata nel Manuale REBISAN Ciclo Attivo, prevede una deroga al principio di competenza per le **sanzioni amministrative**, derivanti dalle attività del Dipartimento di Sanità Pubblica presente nelle Aziende USL e comminate per il mancato rispetto della normativa vigente in materia di alimenti, ambienti di vita e lavoro, sicurezza ecc.

Le motivazioni a sostegno della deroga sono le seguenti:

- non è materialmente possibile, per la maggior parte delle sanzioni amministrative incassate, ottenere le informazioni necessarie per iscrivere a bilancio secondo il principio della competenza;
- per le sanzioni comminate dal personale dipendente dell'Azienda UsI, si avrebbero a disposizione molte informazioni, ma comunque non sufficienti per poter avere la certezza dell'incasso, che dipende sempre e comunque dal comportamento del "sanzionato". In ogni fase della procedura, la pratica potrebbe passare alla Procura e quindi all'Azienda UsI non spetterebbe più nulla;
- il volume annuo dei ricavi riconducibili a questa tipologia è di modestissima entità, per cui l'errore che eventualmente si genererebbe sarebbe irrisorio.
- l'art. 2423, comma 3-bis stabilisce che "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 [...]."

Attività in corso alla fine dell'esercizio

A fine esercizio, alcune tipologie di servizi possono essere in corso di svolgimento. Si tratta principalmente delle seguenti prestazioni:

- degenze ospedaliere in attività istituzionale (per le ASL, limitatamente ai ricoveri di pazienti non residenti);
- degenze ospedaliere a pagamento per la parte non coperta da SSN;
- sperimentazioni cliniche;
- ricerche.

Il principio contabile OIC 23 definisce i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione delle attività in corso a fine esercizio, stabilendone l'iscrizione tra le rimanenze (alla voce "lavori in corso su ordinazione") con contropartita nel valore della produzione (alla voce "variazione dei lavori in corso su ordinazione"). Analogo trattamento è stato previsto dalla Regione Emilia Romagna nell'ambito del progetto regionale REBISAN e specificamente nel documento n. 2, avente ad oggetto "La valutazione delle attività in corso alla fine dell'esercizio" e approvato con DGR n. 416/2005.

Tuttavia, a seguito dell'entrata in vigore del D.lgs. n.118/2011, recante "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42" e s.m.i., sono stati approvati i nuovi Modelli Ministeriali di Conto Economico (CE) e di Stato Patrimoniale (SP) (D.M. 15/06/2012) e gli schemi dello Stato patrimoniale, del Conto economico e della Nota integrativa delle Aziende del Servizio Sanitario Nazionale (D.M. 20/03/2013). Negli schemi di bilancio così approvati non è prevista alcuna specifica voce per la rilevazione delle attività in corso.

Pertanto, nelle more dell'emanazione della Casistica ministeriale, si ritiene di non trattare nello specifico la valutazione delle attività in corso riferite alle degenze.

Si richiama invece l'attenzione sulla valutazione delle attività in corso relative a ricerche e sperimentazioni qualificate come attività commerciali, per le quali la corretta valutazione dei ricavi incide sulla determinazione del reddito imponibile ai fini IRES. I criteri di valutazione previsti sono:

- Criterio della percentuale di completamento;
- Criterio della commessa completata.

Con il primo criterio, le attività in corso sono valutate sulla base del corrispettivo contrattuale maturato, ancorché superiore al costo. Con il secondo criterio, le attività in corso sono valutate in base ai costi già sostenuti.

Da un punto di vista contabile, la rilevazione delle attività in corso alla data di chiusura del bilancio si realizza attraverso le seguenti scritture:

pdC RER	Descrizione pdC RER (SP)	Descrizione pdC RER (CE)	pdC RER
AB0104001	Degenze in corso	Degenze in corso	0702001
AB0104002	Altre attività in corso	Altre attività	0702002

Donazioni e contributi da Privati

La Regione Emilia Romagna, nell'ambito del progetto regionale REBISAN, con DGR n. 416/2005 ha approvato il documento n. 8 avente ad oggetto "Donazioni e Contributi da privati".

Le donazioni si configurano in via generale, per le Aziende Sanitarie, come componenti reddituali straordinari in quanto le fonti di tali proventi sono estranee all'attività caratteristica e non vi può essere aspettativa che i proventi stessi si ripropongano nel tempo con frequenza o regolarità.

Per quanto riguarda gli aspetti rilevativi e contabili si rinvia a quanto presente nella Linea Guida "Il Patrimonio Netto".

Mobilità Interregionale

Il Dlgs. 118/2011 all'art. 29 comma 1 lett. h secondo periodo recita: " *Ai fini della contabilizzazione della mobilità sanitaria extraregionale attiva e passiva, si prende a riferimento la matrice della mobilità extraregionale approvata dal Presidente della Conferenza della Regioni e delle Province autonome ed inserita nell'atto formale di individuazione del fabbisogno sanitario regionale standard e delle relative fonti di finanziamento dell'anno di riferimento.*"

Si tratta della mobilità extraregionale relativa a due esercizi precedenti a quello di riferimento.

In questa fase la linea guida regionale fornisce indicazioni alle Aziende di registrare la mobilità attiva extraregionale sulla base della produzione effettiva e tenuto conto dell'andamento degli esercizi precedenti. Il rispetto del dettato normativo viene garantito a livello di consolidato regionale.

ASPETTI FISCALI

Le procedure amministrativo-contabili relative all'area dei ricavi disciplinano anche gli adempimenti di natura fiscale, per garantire il rispetto della normativa in vigore.

A questo scopo è opportuno che le aziende procedano alla classificazione delle operazioni attive in base alle norme fiscali, suddividendole nelle seguenti categorie:

- operazioni rilevanti o meno ai fini IRES;
- operazioni rilevanti o meno ai fini IVA.

Per ogni operazione rilevante ai fini fiscali, le procedure aziendali devono prevedere l'emissione del corretto documento fiscale nei termini previsti dalla normativa e la registrazione dell'operazione nella contabilità separata prevista dalla normativa IVA e dal Tuir. Il mancato rispetto del tipo di documento, dei termini per l'emissione dello stesso e della registrazione contabile separata, oltre ad essere sanzionabile, impedisce l'esatta redazione delle dichiarazioni fiscali, con conseguenti errori nel calcolo delle imposte.

In estrema sintesi, sulla base della normativa e prassi disponibile, gli aspetti principali sono illustrati di seguito.

IRES

Le aziende sanitarie sono riconducibili ai c.d. "Enti non commerciali". Pertanto:

- Attività istituzionale: l'attività istituzionale, definita dall'art. 74 c. 2 Tuir in attività assistenziale, sanitaria, previdenziale è "decommercializzata" e quindi non soggetta ad IRES¹.
- Attività commerciale: le attività delle aziende sanitarie che non siano assistenziali, sanitarie, previdenziali sono di massima (fatte salve alcune ipotesi che per semplicità si tralasciano) considerate attività commerciali ai fini IRES² e contribuiscono alla formazione del reddito di impresa, il quale a sua volta costituisce parte del reddito complessivo IRES delle aziende sanitarie, unitamente alle altre categorie di reddito (redditi fondiari, di capitale e diversi).
- Contabilità separata: per l'attività commerciale deve essere tenuta contabilità separata e la procedura deve garantire il rispetto della normativa fiscale (Art. 20 DPR 600/72). Solo la corretta tenuta della contabilità separata commerciale con riferimento sia al ciclo attivo (ricavi) che al ciclo passivo (costi) consente la esatta determinazione del reddito di impresa.

IVA

Gli aspetti più rilevanti da considerare nella predisposizione delle procedure sono i seguenti, fatta salva l'analisi precisa aziendale:

- Operazioni soggette agli obblighi IVA: tutte le operazioni in possesso del presupposto oggettivo (cessioni di beni e prestazioni di servizi), soggettivo (esercizio di impresa), territoriale sono soggette agli obblighi IVA.
- Operazioni escluse o fuori campo IVA: il presupposto soggettivo (esercizio di impresa) non sussiste nell'ambito di attività svolta in regime di esclusività/ pubblica autorità. Pertanto tali attività sono escluse.

¹ È il caso ad esempio delle prestazioni sanitarie di diagnosi cura e riabilitazione rese alla persona, anche in regime di libera professione.

² A titolo di esempio: gestione diretta di farmacie, di parcheggi, servizio mensa a dipendenti o fornitura pasti, consulenze non sanitarie, prestazioni di igiene pubblica, pareri agibilità e igienico sanitari, analisi di alimenti e bevande, servizi di igiene e vigilanza veterinaria, prestazioni unità impiantistica, corsi di formazione, locazione di sale attrezzate, sponsorizzazioni, sperimentazioni. Poiché l'elenco non è esaustivo è necessaria una attenta analisi di ogni operazione per l'esatta configurazione dei relativi adempimenti fiscali.

se dagli adempimenti IVA³, mentre le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate non in veste di pubblica autorità, bensì nell'ambito di libero mercato, sono in linea di massima soggette agli obblighi di fatturazione, registrazione ecc.⁴

- Ticket: le prestazioni sanitarie soggette al pagamento di quote di partecipazione non sono considerate attività commerciali ai fini IVA; pertanto non sono soggette agli obblighi IVA;
- Operazioni esenti: non tutte le cessioni di beni o prestazioni di servizi soggette agli obblighi IVA sono allo stesso tempo assoggettate all'imposta con le aliquote di legge, attualmente 4%, 10%, 22%, poiché ai sensi dell'art. 10 DPR 633/72 sono previsti casi di operazioni esenti IVA⁵. Per tali operazioni vige comunque, in linea di massima, l'obbligo di fatturazione, registrazione e inserimento in dichiarazione IVA. Correlati allo svolgimento di attività esenti e assoggettate vi sono particolari adempimenti relativi al ciclo passivo (pro-rata di detrazione IVA ecc.).
- Momento di effettuazione dell'operazione: le procedure dovranno individuare il momento dal quale decorrono gli obblighi IVA affinché non vi siano ritardi negli adempimenti. In estrema sintesi, ai fini IVA le operazioni si considerano effettuate:
 - cessioni di beni - momento della consegna;
 - prestazioni di servizi rese in Italia – momento dell'incasso;
 - prestazioni di servizi rese a soggetto estero – momento di ultimazione.
- Se prima della consegna avviene il pagamento (anche parziale), l'operazione si considera effettuata all'atto del pagamento (gli acconti devono essere fatturati). Se la fattura viene emessa prima del momento sopra indicato, l'operazione si considera effettuata alla data della fattura.
- Termini per l'emissione della fattura: la fattura, conforme alle indicazioni dell'art. 21 DPR 633/72 e conforme alle norme sul bollo se dovuto, deve essere emessa al momento di effettuazione dell'operazione come sopra individuato (fattura immediata) oppure entro il giorno 15 del mese successivo alla consegna / erogazione del servizio (fattura differita), ma registrata comunque con riferimento al mese di consegna/erogazione servizio (vedere punto successivo).
- Termini per la registrazione della fattura: le fatture emesse devono essere registrate entro 15 gg, con riferimento al mese di emissione / di effettuazione dell'operazione. Il software di norma prevede la registrazione delle fatture contestualmente alla emissione delle stesse.
- Contabilità separata: le procedure devono prevedere la tenuta separata della contabilità attraverso appositi registri sezionali per consentire l'eventuale detrazione dell'IVA sugli acquisti afferenti l'attività commerciale svolta e l'effettuazione della liquidazione IVA.
- Split payment, fattura elettronica, reverse charge, operazioni con l'estero, IVA ad esigibilità immediata o differita: le procedure devono regolamentare tutte le casistiche previste dal legislatore fiscale che comportano ulteriori adempimenti (ad esempio comunicazione polivalente per black list, dichiarazioni intrastat ecc.).

BOLLO

Le procedure devono garantire la regolarità delle fatture sotto il profilo del bollo, con particolare riferimento a:

³ Ad esempio certificazioni, attestazioni e accertamenti tecnico sanitari e altre prestazioni effettuate in quanto pubblica autorità.

⁴ Attività di gestione diretta di farmacie, di parcheggi, servizio mensa dipendenti o fornitura pasti, consulenze non sanitarie, tutte le altre prestazioni (prestazioni di igiene pubblica, pareri agibilità e igienico sanitari, analisi di alimenti e bevande, servizi di veterinaria, prestazioni impiantistica) quando non sono effettuate non in veste di pubblica autorità, corsi di formazione, locazione di sale attrezzate, sponsorizzazioni, sperimentazioni. Poiché l'elenco non è esaustivo è necessaria una attenta analisi di ogni operazione per l'esatta configurazione dei relativi adempimenti fiscali.

⁵ Sono esenti IVA ai sensi dell'art. 10 DPR 633/72, ad esempio, le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza, le prestazioni di ricovero e cura rese da enti ospedalieri o da cliniche e case di cura convenzionate, le cessioni di organi, sangue, latte umani e plasma sanguigno, i corsi di formazione a dipendenti di enti pubblici.

- **Obbligo di assoggettamento:** devono essere assoggettate a bollo le fatture che riportano importi esenti/fuori campo IVA maggiori di Euro 77,47.
- **Esclusioni dal bollo:** sono escluse da bollo le fatture e gli altri documenti scambiati tra amministrazioni dello Stato, Regioni, Province, Comuni, loro consorzi e associazioni, nonché comunità montane. Poiché l'elenco è tassativo, secondo la prassi ministeriale i documenti scambiati con gli enti pubblici diversi dai precedenti devono essere assoggettati a bollo.
- **Modalità di assolvimento:** l'imposta di bollo è dovuta fin dall'origine. Il bollo sulle fatture può essere assolto mediante:
 - Contrassegno (ha sostituito la vecchia "marca da bollo").
 - "Bollo virtuale", previ: richiesta di autorizzazione presso le Direzioni Regionali delle Entrate contenente il numero presuntivo delle fatture e documenti che potranno essere emessi durante l'anno; successiva dichiarazione da presentare entro il mese di gennaio di ogni anno riportante il numero dei documenti distinti per voce di tariffa e gli altri elementi utili per la liquidazione dell'imposta; versamenti in acconto e saldo tramite F24EP; annotazione in fattura: modalità virtuale di assolvimento e relativa autorizzazione.
 - "Bollo su documenti informatici": per le fatture, atti, documenti e registri qualificabili come documenti informatici emessi o utilizzati durante l'anno. In questo caso non vi è alcuna autorizzazione preventiva e il versamento deve essere effettuato con modalità esclusivamente telematica con modello F24 on line, in unica soluzione, entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio. Annotazione in fattura: assolvimento dell'imposta ai sensi del DM 17 giugno 2014. Si noti che una fattura inviata via mail, ma priva dei requisiti previsti dal DPCM 13/11/14, non è un documento informatico.

CONSERVAZIONE DELLA DOCUMENTAZIONE

Si ritiene che, dalle norme di ordinata contabilità, discenda l'obbligo civilistico di conservazione della documentazione relativa.

ALLEGATI

.....

La Linea Guida regionale dell'Area Crediti-Ricavi è stata predisposta dal seguente Gruppo di lavoro:

- Antonella Antonioni Azienda Usl di Piacenza
- Cristina Gazzola Azienda Usl di Parma
- Filippo Gazzi Istituto Ortopedico Rizzoli
- Catia Morgagni Azienda Usl della Romagna
- Michele Malanca Azienda Osp-Univ. di Parma
- Mara Marmocchi Presidente del Collegio Sindacale Azienda Usl di Piacenza
- Eugenio Anessi Pessina Esperto contabile e di procedure
- Renata Cavicchi Servizio Amministrazione del Servizio Sanitario Regionale, Sociale e Socio-Sanitario



Piano Attuativo della Certificabilità

Deliberazione della Giunta Regionale n. 150 del 23 febbraio 2015

**LINEA GUIDA REGIONALE
PER LA DEFINIZIONE DELLE PROCEDURE AMMINISTRATIVO CONTABILI
DELLE AZIENDE SANITARIE E OSPEDALIERE DELLA REGIONE EMILIA ROMAGNA**

LE DISPONIBILITA' LIQUIDE

SCOPO/OBIETTIVO

La presente linea guida è redatta allo scopo di fornire gli elementi essenziali di supporto per la redazione delle procedure amministrativo-contabili relative all'area delle disponibilità liquide delle Aziende sanitarie del Servizio Sanitario Regionale. Le procedure amministrativo-contabili e le istruzioni operative dovranno essere redatte secondo il modello regionale definito dallo specifico Gruppo di lavoro.

Le procedure riguardano la complessiva gestione delle disponibilità liquide dell'Azienda, con particolare riguardo alle operazioni di incasso e pagamento.

Il rispetto di tali procedure ha come scopo il raggiungimento dei seguenti obiettivi:

- conoscenza e verificabilità dell'effettiva esistenza e della consistenza quali-quantitativa delle disponibilità liquide aziendali;
- corretta valorizzazione delle disponibilità liquide;
- corretta rappresentazione delle disponibilità liquide nel bilancio dell'esercizio.

La linea guida definisce, in particolare, i requisiti minimi richiesti a livello regionale al fine di garantire, nella redazione dei bilanci aziendali e nella stesura delle procedure amministrativo-contabili finalizzate alla certificabilità dei dati, il rispetto delle seguenti asserzioni:

- **esistenza:** le disponibilità liquide esposte nello stato patrimoniale riflettono operazioni realmente avvenute, opportunamente autorizzate e propriamente contabilizzate; per ogni voce di disponibilità liquide iscritta a bilancio è accertata l'esistenza;
- **completezza/competenza:** tutte le operazioni riguardanti le disponibilità liquide sono rilevate e contabilizzate correttamente nell'esercizio di riferimento;
- **diritti/obblighi:** le voci relative alle disponibilità liquide derivano realmente da diritti e obbligazioni assunti dall'Azienda;
- **valutazione:** le disponibilità liquide sono correttamente valutate ed imputate ai conti dello stato patrimoniale, i costi ed i ricavi ad esse riferiti sono correttamente imputati ai conti economici, nel rispetto della normativa di riferimento. Le disponibilità liquide sono valutate secondo i seguenti criteri: i conti correnti bancari, postali e gli assegni costituiscono crediti e sono iscritti al presumibile valore di realizzo che in genere corrisponde al valore nominale; il denaro ed i valori bollati in cassa sono valutati al valore nominale; in sede di redazione del Bilancio d'esercizio, le disponibilità in valuta estera sono valutate al cambio in vigore alla data di chiusura dell'esercizio.
- **presentazione e informativa:** le disponibilità liquide sono propriamente classificate, descritte ed esposte in bilancio nel rispetto della normativa di riferimento; è accertata la continuità dei

principi contabili e di valutazione rispetto all'anno precedente.

Tali asserzioni verranno garantite attraverso la corretta:

- autorizzazione, formale e preliminare, delle operazioni gestionali e contabili che hanno un impatto sulle disponibilità liquide;
- determinazione delle responsabilità di gestione delle disponibilità di cassa;
- protezione e salvaguardia delle disponibilità liquide; attribuzione di specifiche funzioni e responsabilità agli agenti contabili;
- verifica dell'effettiva esistenza e consistenza delle disponibilità liquide (verifiche di cassa);
- esecuzione, registrazione e rilevazione contabile delle operazioni di incasso e pagamento;
- conservazione dei documenti comprovanti i movimenti delle disponibilità liquide (fatture, ricevute, mandati, reversali, bollettini di ccp ecc.);
- determinazione dei valori alla chiusura dell'esercizio, con allineamento tra le risultanze della contabilità generale, del giornale di cassa, degli estratti conti, nonché delle risultanze delle casse di riscossione e pagamento.
- esposizione in bilancio, ivi compresa l'adeguatezza dell'informativa di dettaglio fornita in nota integrativa.

CAMPO DI APPLICAZIONE

La presente linea guida si applica alle seguenti procedure dell'area delle disponibilità liquide, ritenute minimali nell'organizzazione amministrativo contabile delle Aziende del Servizio Sanitario Regionale:

- 1. GESTIONE CASSA ECONOMALE;**
- 2. GESTIONE CASSE DI RISCOSSIONE;**
- 3. GESTIONE CONTI CORRENTI POSTALI (CCP);**
- 4. GESTIONE TESORERIA.**

La presenza delle suddette procedure può essere garantita anche attraverso una diversa organizzazione del manuale, secondo il livello di dettaglio che verrà definito a livello aziendale.

RIFERIMENTI NORMATIVI E REGOLAMENTARI

- D.lgs. n. 118/2011 "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42" e s.m.i.;
- D.M. 15/06/2012: "Nuovi modelli di rilevazione economica «Conto economico» (CE) e «Stato patrimoniale» (SP) delle aziende del Servizio sanitario nazionale";
- D.M. 20/03/2013: "Modifica degli schemi dello Stato patrimoniale, del Conto economico e della Nota integrativa delle Aziende del Servizio Sanitario nazionale";
- D.P.R. n. 633/1972 "Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto";
- D.P.R. n. 917/1986 "Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi";
- D.P.R. n. 642/1972 "Disciplina dell'imposta di bollo";
- Codice civile, articoli 2423 - 2428;
- Principio Contabile Nazionale OIC n. 14 "Disponibilità liquide";

- L.R. 22/1980 "Norme per l'utilizzazione e la gestione del Patrimonio e la disciplina della contabilità nell'Unità Sanitaria Locale" (artt. 60 e seguenti relativi alla cassa economica);
- L.R. 50/1994 "Norme in materia di programmazione, contabilità, contratti e controllo delle Aziende Unità Sanitarie Locali e delle Aziende Ospedaliere" (art.34 relativo alla cassa economica);
- Regolamento Regionale di contabilità economica n. 61 del 27/12/1995 e s.m.i;
- Sentenza n. 355/2012 della corte dei conti del Veneto;
- D.lgs. n. 33 del 14/03/2013 "Riordino della disciplina riguardante gli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni da parte delle pubbliche amministrazioni", art. 36;
- Circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 33 del 26/11/2008 punto 1.4;
- Circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 11 del 24 marzo 2012;
- Legge 23 dicembre 1978, n.833 "Istituzione del servizio sanitario nazionale", art.50 "norme di contabilità";
- Legge 30 marzo 1981, n. 119 "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato", art.35 "disposizioni di carattere finanziario";
- D.M. del Tesoro 28 marzo 1981 "Determinazione dei criteri generali delle convenzioni di tesoreria delle Unità Sanitarie Locali";
- D.M. del Tesoro 5 maggio 1981 "Determinazione delle istituzioni creditizie cui le Unità Sanitarie Locali devono affidare la gestione del proprio servizio di tesoreria";
- D.M. del Tesoro 21 settembre 1981 "Determinazione ai sensi del 2° comma dell'art. 35 della Legge 30 marzo 1981, n. 119", dei criteri generali delle convenzioni di tesoreria delle Unità Sanitarie Locali;
- Legge 29 ottobre 1984, n.720 " Istituzione del sistema di tesoreria unica per enti ed organismi pubblici";
- D.lgs. n.329/1989 "Disposizioni urgenti sulla partecipazione alla spesa sanitaria e sul ripiano di disavanzi delle unità sanitarie locali"(art.4 Estensione alla unità sanitarie locali delle norme sulla Tesoreria Unica);
- D.L. n.382/1989 "Disposizioni urgenti sulla partecipazione alla spesa sanitaria e sul ripiano dei disavanzi delle unità sanitarie locali", convertito in Legge 25 gennaio 1990, n. 8;
- D.lgs. n.502/1992 e successive modificazioni "Riordino della disciplina in materia sanitaria, a norma dell'articolo 1 della legge 23 ottobre 1992, n. 421";
- D.lgs. n. 279/1997 " Individuazione delle unità previsionali di base del bilancio dello Stato, riordino del sistema di tesoreria unica e ristrutturazione del rendiconto generale dello Stato", art. 7;
- L.R. n.50/1994 "Norme in materia di programmazione, contabilità, contratti e controllo delle Aziende Unità Sanitarie Locali e delle Aziende Ospedaliere" e successive modificazioni (artt. 22 e seguenti relativi al servizio di tesoreria ed al ricorso al credito);
- Legge 27 dicembre 2002 n.289 "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003)" art.28;
- D.lgs. n.112/2008 "Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione tributaria", art. 77-quarter comma 1, convertito con modifiche in Legge 6 agosto 2008, n.133 (istituzione della "Tesoreria unica mista" TUM);
- D.L. 201/2011 "Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici", convertito con modificazioni dalla L. 22 dicembre 2011, n. 214;

- D.L. n.1/2012 “Disposizioni urgenti per la concorrenza, lo sviluppo della infrastruttura e la competitività”, art.35, convertito con modifiche in Legge 24 marzo 2012, n.27 (ripristino dell’art.1 della Legge 29 ottobre, n.720);
- Manuale del sistema di controllo interno e di organizzazione contabile delle Aziende sanitarie – Ciclo Attivo, approvato nell’ambito del progetto regionale REBISAN;
- Linea guida regionale dell’Area Crediti - Ricavi.

DEFINIZIONI E ABBREVIAZIONI

Per le definizioni generali si rimanda al codice civile e ai principi contabili OIC. In questa sede si riprendono solo alcuni aspetti specifici del contesto sanitario pubblico e/o della Regione.

Classificazioni

Le disponibilità liquide sono classificate nelle seguenti categorie previste dal modello ministeriale SP approvato con DM 20/03/2013:

- Cassa
- Istituto Tesoriere
- Tesoreria Unica
- Conto corrente postale

Agente Contabile

La qualifica di agente contabile è attribuibile a tutti coloro, anche privati, che instaurano con la pubblica amministrazione un rapporto di servizio, nella gestione di beni pubblici o nel maneggio del denaro, ai sensi della normativa vigente.

La nomina di agente contabile deve essere formalizzata con incarico da parte del Direttore Generale o suo delegato e successivamente comunicata all’Agente Contabile.

Entro 30 giorni dal termine dell'esercizio, gli agenti contabili sono tenuti alla resa del conto, utilizzando i modelli allegati al Dpr 194/1996 al servizio Economico Finanziario. Poi, entro 60 giorni dall'approvazione del Bilancio di esercizio, il legale rappresentante dell'ente deve trasmettere il conto del tesoriere e degli altri agenti contabili alla sezione giurisdizionale della Corte dei conti.

Cassa Economale

Si tratta di un servizio di cassa composto da una cassa centrale ed eventuali casse periferiche secondo l'articolazione dell'Azienda (art.34 L.R. 50/1994). Il personale preposto alle casse economali provvede alla ordinazione, alla liquidazione ed al pagamento delle minute spese di economato (art.60 L.R. 22/1980).

Sono considerate minute spese economali tutte quelle spese che, per motivi di urgenza, non consentono le modalità per la preventiva emissione del mandato di pagamento o che, secondo la prassi commerciale, debbono essere pagate a pronta cassa, fino al limite previsto dal regolamento aziendale.

L’art. 61 della L.R. 22/1980 prevede il servizio di cassa economale per la riscossione: *“Le somme introitate dalle casse economali devono essere entro tre giorni versate per l'intero ammontare al tesoriere.”*

L'art. 34 della L.R. 50/1994 prevede che: *"il Direttore Generale generale regola la gestione del Servizio di cassa economica."*

Servizio di tesoreria

Il Servizio di Tesoreria consiste nel complesso di operazioni legate alla gestione finanziaria dell'Azienda, finalizzate alla riscossione delle entrate, al pagamento delle spese per conto delle Aziende sanitarie e dalle medesime ordinate, oltre alla custodia di titoli e valori ed agli adempimenti connessi.

In base alla disciplina legislativa nazionale, regionale, e dell'unione europea in tema di appalto di servizi, l'affidamento del Servizio di Tesoreria avviene, salvo alcune eccezioni stabilite dalla legge, mediante gara pubblica ad un Istituto di credito, con il quale viene stipulata un'apposita convenzione (il servizio è erogato gratuitamente, di norma per la durata di un quinquennio).

Nel 2014, a seguito dell'esperimento della procedura di gara indetto dall'Agenzia Regionale Intercent-ER, è stata attivata la Convenzione "Servizio di tesoreria per le Aziende sanitarie" rivolta alle Aziende sanitarie del territorio della Regione Emilia-Romagna. Le Aziende Sanitarie della Regione dovranno aderire alla Convenzione, tenuto conto della scadenza delle convenzioni in essere e secondo una tempistica che prevede come termine ultimo massimo, l'adesione entro il 01/01/2018.

Per consentire al Tesoriere l'esercizio delle sue funzioni, gli enti devono trasmettere al medesimo: l'atto di nomina dei Direttori; le generalità delle persone autorizzate a sottoscrivere gli ordinativi di riscossione e di pagamento corredando le comunicazioni con le relative firme originali o, nel caso di firma digitale, con i corrispondenti certificati pubblici di sottoscrizione di ciascun firmatario dai quali risulta la sussistenza dei poteri di rappresentanza; il bilancio di previsione approvato, corredato da relativa deliberazione ai fini dell'adeguamento del limite massimo di anticipazione ordinaria che può essere concesso. In corso di esercizio vanno comunicati: variazioni dei poteri di firma che intervengono per decadenza e nomina, delegazioni di pagamento di mutui e prestiti contratti.

In base a quanto previsto dall'art. 35 del D.L. 24/01/2012 n.1, convertito con modifiche in Legge 24/03/2012 n.27 e che ripristina il Servizio di Tesoreria Unica, di cui all'art.1 della Legge 29/10/1984 n.720, il Tesoriere effettua le operazioni di incasso e di pagamento a valere sulle contabilità speciali (fruttifere e infruttifere) aperte, a nome delle Aziende sanitarie, presso le sezioni di tesoreria provinciale dello Stato, in particolare:

- le entrate proprie devono essere versate in contabilità speciale fruttifera;
- le altre entrate, comprese quelle provenienti da mutui, le assegnazioni, i contributi e quanto altro proveniente dallo Stato, devono affluire in contabilità speciale infruttifera;
- i pagamenti delle aziende sanitarie devono quindi prioritariamente utilizzare le risorse presenti sulla contabilità speciale fruttifera, fino ad esaurimento dei relativi fondi.

Nel caso di deleghe delle funzioni socio-sanitarie da parte dei Comuni, occorre aprire presso il Tesoriere due distinti conti di cassa i cui movimenti affluiranno nelle contabilità speciali accese presso la Sezione di Tesoreria Provinciale.

Come disposto dal Decreto Legge n.201/2011, che ha confermato l'obbligo per la Pubblica Amministrazione di avviare il processo di superamento di sistemi basati sull'uso di supporti cartacei e di adozione dell'Ordinativo Informatico Locale (OIL), il rapporto con l'Istituto di Tesoreria, per quanto

attiene i pagamenti e le riscossioni, deve avvenire esclusivamente attraverso l'utilizzo di ordinativi informatici.

Il Tesoriere provvede alla rilevazione telematica ed all'invio al Ministero del Tesoro tramite la Banca d'Italia dei codici SIOPE di incasso e di pagamento, in attuazione di quanto disposto dall'art.28 della L.27 dicembre 2002 n.289 e s.m.i., previa puntuale indicazione degli stessi sugli ordinativi di incasso e pagamento da parte delle Aziende sanitarie.

Quale "agente contabile" (agente "a denaro"), il Tesoriere ha l'obbligo di rendere alla competente sezione giurisdizionale regionale della Corte dei conti, alla fine di ciascun esercizio, tramite le Aziende sanitarie, il conto finanziario della propria gestione, rappresentativo delle operazioni eseguite e delle conseguenti registrazioni.

CARATTERISTICHE ED INDICAZIONI COMUNI DELLE PROCEDURE

Le procedure di gestione delle disponibilità liquide utilizzate dall'Azienda di norma coinvolgono:

- da un punto di vista decisionale, gli organi dirigenti e/o deliberanti dell'Azienda;
- da un punto di vista procedurale, i Servizi/Uffici responsabili o coinvolti nelle fasi gestionali. L'individuazione puntuale dei Servizi/Uffici coinvolti dipende dal modello organizzativo aziendale; a titolo esemplificativo si propone un elenco delle articolazioni organizzative coinvolte:
 - Economato;
 - Sistemi informativi;
 - Economico-Finanziario;
 - Servizi Territoriali;
 - Uffici Cassa;
 -

Le procedure devono caratterizzarsi per la presenza dei seguenti requisiti:

- separazione dei compiti e delle responsabilità: le Aziende, nell'ambito della propria autonomia organizzativa, dovranno articolare e dettagliare le procedure e dovranno definire i livelli di coinvolgimento e di responsabilità; le diverse fasi della procedura devono comunque essere gestite e controllate assicurando una separazione dei compiti e delle responsabilità;
- uso e controllo di documenti idonei e approvati: ogni operazione deve essere accompagnata e comprovata da appositi documenti, definiti ed approvati prima del loro utilizzo e della loro rilevazione contabile;
- esistenza di appropriate registrazioni contabili;
- analisi periodica delle risultanze contabili e di cassa da parte di personale indipendente da quello addetto alla loro tenuta: la correttezza e l'attendibilità delle scritture contabili e di cassa devono essere periodicamente controllate da personale diverso da, e non subordinato a, quello addetto alla tenuta delle scritture stesse;
- verifica dell'esistenza fisica delle disponibilità liquide tramite verifiche di cassa periodiche.

Ogni procedura amministrativo-contabile aziendale deve individuare:

- soggetto responsabile e articolazioni organizzative coinvolte, anche attraverso la predisposizione, per ogni procedura, di un'apposita Matrice delle responsabilità;
- tempistica e scadenza di ogni attività;

- documentazione da acquisire o produrre; modalità di protocollazione, conservazione e archiviazione della documentazione stessa;
- flussi informativi tra le articolazioni organizzative coinvolte (contenuti, modalità, tempistica), con particolare attenzione ai flussi indirizzati all'articolazione organizzativa preposta alle registrazioni contabili;
- periodiche quadrature dei valori contabili sia tra loro che con dati e prospetti extracontabili;
- modalità e momenti di registrazione contabile (anche attraverso il rinvio al Regolamento aziendale di contabilità oppure ad istruzioni operative più specifiche).

Per ciascuna delle procedure indicate nella sezione "campo di applicazione", si riportano di seguito ulteriori requisiti più specifici.

1. GESTIONE CASSA ECONOMALE

La presente linea guida distingue tra:

A. cassa economale - pagamenti

B. cassa economale – riscossioni

L'Azienda deve adottare un regolamento per la gestione della cassa economale.

Il regolamento deve prevedere una netta separazione fra la cassa pagamenti e la cassa riscossioni. Qualora non sia possibile per ragioni organizzative garantire tale separazione la procedura deve prevedere opportuni meccanismi di controllo.

Il funzionamento delle casse economali è regolato da quanto previsto dalla legge regionale n.22 del 1980 agli articoli 60 e 61 e dalla legge regionale 50 del 1994 all'art. 34.

L'art. 60 della l.r. 22/80 prevede che a livello organizzativo il servizio di cassa economale sia strutturato all'interno del servizio che svolge attività tecnico economali e di approvvigionamento.

In ogni caso tale servizio non può essere strutturato all'interno del Servizio Economico Finanziario in quanto quest'ultimo è il servizio preposto alla vigilanza sull'operato degli incaricati del maneggio del denaro e valori e le procedure devono garantire il rispetto della separazione e contrapposizione delle funzioni.

A. Cassa Economale – Pagamenti

Le casse economali hanno la loro ragion d'essere unicamente per il pagamento delle minute spese economali. Le minute spese economali si configurano come spese di modico valore con carattere d'urgenza e di eccezionalità. Pertanto l'organizzazione aziendale deve ricondurre a percorsi ordinari e strutturati tutte quelle spese che si ripetono nel tempo e per le quali non è indispensabile il pagamento pronto cassa.

E' interesse aziendale (contro ammanchi, furti e altri possibili danni) limitare al massimo il maneggio di denaro contante. Il denaro contante a disposizione della cassa economale deve essere custodito in cassaforte debitamente coperta da assicurazione contro i rischi di incendio, furto o rapina.

Il responsabile della Cassa economale si configura quale **agente contabile** e deve essere nominato tale, espressamente dal Direttore Generale o suo delegato. In qualità di agente contabile, può nominare dei sub-agenti contabili che operano sulle singole casse. L'agente contabile deve presentare la resa del conto giudiziale entro un mese dalla chiusura dell'esercizio finanziario al Servizio Economico Finanziario che, previo controllo e certificazione, provvederà all'invio, a firma del rap-

presentante legale dell'Azienda, della documentazione alla Corte dei conti entro due mesi dall'approvazione del bilancio consuntivo.

Per quanto riguarda la cassa economale – pagamenti il regolamento deve prevedere almeno:

- a. l'individuazione di una cassa economale centrale sotto la responsabilità del direttore dell'U.O. Economato e Approvvigionamento o simile, che deve individuare il personale addetto;
- b. regole e competenze per la individuazione di eventuali casse periferiche e dei relativi addetti;
- c. la definizione delle modalità di nomina degli agenti contabili;
- d. la definizione delle minute spese economali di beni e servizi che in relazione alla prassi commerciale o a motivi d'urgenza debbono essere pagate a pronta cassa; il regolamento deve prevedere che nell'individuazione delle minute spese sia garantito il rispetto del criterio di urgenza, eccezionalità o necessità ai fini della funzionalità dei servizi per i quali risulterebbe antieconomico il normale sistema contrattuale;
- e. l'esclusione delle minute spese economali di beni e servizi dai pagamenti mediante cassa economale, qualora la procedura informatica non garantisca il rispetto degli obblighi normativi e fiscali (per esempio: prestazioni professionali per le quali sia prevista dalla legge una ritenuta fiscale; spese attinenti la contabilità commerciale dell'azienda; spese documentate da fatture elettronica; spese soggette all'applicazione dello split payment.....);
- f. la definizione dell'importo massimo di ciascuna spesa; tale limite deve tener conto anche dell'importo fissato dalla legge per l'utilizzo del contante;
- g. la determinazione del Fondo di dotazione è normata dalla legge regionale che fissa il limite di anticipazione mensile al servizio allo 0,50 per cento di un dodicesimo dei ricavi e dei proventi del bilancio economico di previsione (art.34 l.r.50/94);
- h. l'eventuale possibilità che la cassa economale, al fine di non dover ritirare pronto cassa e custodire in cassaforte somme considerevoli, si doti di specifico conto corrente fruttifero da attivare presso l'istituto di credito che svolge le funzioni di Tesoriere. Il conto bancario può essere gestito attraverso la modalità "homebanking" finalizzata alla effettuazione dei pagamenti. Sul conto possono essere attivate carte di credito da utilizzare per acquisti online di particolari tipologie di servizi (es. abbonamenti); l'utilizzo di tale canale di pagamento deve essere rendicontato separatamente dal Cassiere;
- i. la modalità di registrazione delle spese economali, mediante tenuta di un registro informatizzato dal quale risultino analiticamente e progressivamente i pagamenti effettuati; qualora per ragioni organizzative sia prevista la tenuta di un registro cartaceo, il regolamento o la procedura aziendale dovranno disciplinare la modalità di messa in uso del registro stesso;
- j. la tempistica di rendicontazione delle spese effettuate al servizio economico finanziario, con periodicità almeno mensile;
- k. la modalità di rendicontazione delle spese effettuate al servizio economico finanziario; tramite lettera a firma del Responsabile della cassa economale o determinazione del medesimo, unitamente a tutta la documentazione di riferimento comprensiva di scontrini, ricevute e richieste sottoscritte dal responsabile (anche in modalità informatica);

- l. le modalità di erogazione delle anticipazioni di cassa da parte del Servizio Economico Finanziario;
- m. i controlli del Servizio Economico Finanziario in merito alla documentazione, a campione, con eventuale evidenziazione di spese anomale e, se effettuate direttamente dalla Cassa Economale, alle registrazioni in contabilità generale di quanto rendicontato;
- n. le responsabilità del personale addetto al maneggio di denaro, che deve svolgere la propria funzione con la massima diligenza rispondendo personalmente del danno recato all'azienda per dolo, colpa grave o negligenza nell'esercizio del proprio lavoro;
- o. la disciplina del procedimento in caso di ammanchi e furti;
- p. la determinazione in merito all'obbligo di presentazione del conto giudiziale;
- q. che la vigilanza sull'operato degli incaricati del maneggio del denaro e di valori spetta al Servizio Economico Finanziario. Tale esercizio si esplica almeno una volta all'anno attraverso periodiche verifiche di cassa ed ispezioni (art.92 l.r.22/80).

L'Azienda dovrà dotarsi di una procedura amministrativa contabile, che potrà essere più o meno articolata a seconda del livello di dettaglio previsto nel regolamento aziendale.

Possono essere individuate le seguenti fasi, ove in alcuni casi sarà possibile rinviare al regolamento aziendale:

1. *Prelievo fondo cassa*
2. *Richiesta pagamento*
3. *Verifica documentazione a supporto della richiesta di pagamento*
4. *Pagamento e registrazione delle spese effettuate con cassa economale*
5. *Controlli dell'agente contabile*
6. *Rendicontazione all'U.O. Economico-Finanziario*
7. *Richiesta di anticipazione di cassa*
8. *Controlli dell'operatore del Servizio Economico Finanziario*
9. *Emissione ordinativo di pagamento per anticipazione di cassa*
10. *Controlli di fine esercizio*
11. *Ulteriori verifiche periodiche*

Si riportano di seguito ulteriori requisiti specifici:

1. Prelievo fondo cassa

La procedura dovrà disciplinare le modalità di richiesta di prelievo del fondo cassa assegnato alla cassa economale, mediante l'utilizzo di una modulistica condivisa e approvata a firma dell'agente contabile.

2. Richiesta pagamento

La procedura, anche tramite rinvio al regolamento aziendale, deve individuare le modalità e i soggetti autorizzati a richiedere pagamenti, prevedendo la compilazione di una modulistica condivisa e autorizzata (per esempio denominata "Buono Economale") con data, timbro e firma del Direttore/responsabile dell'U.O./Servizio richiedente o di suo delegato.

3. Verifica documentazione a supporto della richiesta di pagamento

La procedura deve prevedere la verifica della correttezza della richiesta di pagamento di cui al punto precedente e delle tipologie di spese ammesse al pagamento con cassa economale, anche con specifico rinvio al regolamento di cassa economale. Deve essere inoltre individuata la documentazione allegata a supporto della richiesta di pagamento (ricevute, scontrini....). Tutte le spese economali devono essere debitamente documentate; la documentazione di eventuali spese di rappresentanza deve contenere gli estremi che permettono di dare evidenza della stretta connessione della spesa con i fini istituzionali dell'ente.

4. Pagamento e registrazione delle spese effettuate con cassa economale

La procedura deve:

- individuare la modalità di effettuazione del pagamento e l'emissione del documento che attesta l'avvenuto pagamento (per esempio "Buono di spesa" o "Ordinativi di pagamento economale"), il numero di copie emesse e trattenute a quietanza;
- prevedere un registro analitico dei pagamenti tenuto informaticamente e disciplinare le modalità di registrazione delle spese effettuate con cassa economale;
- garantire che siano previste le misure di sicurezza idonee ad evitare la manomissione dei dati e l'esatta individuazione dell'operatore che ha eseguito le registrazioni.
Qualora per ragioni organizzative, l'Azienda si avvalga ancora di registri tenuti con modalità cartacea, la procedura deve prevedere la messa in uso del registro cartaceo mediante vidimazione da parte del direttore dell'U.O. Economico Finanziario;
- prevedere, nel caso di passaggio di consegna da un operatore ad un altro, la verifica di corrispondenza delle somme trasferite con l'effettiva consistenza e l'importo riportato nel registro e l'attestazione da parte di entrambi gli operatori;

La procedura può prevedere che i pagamenti siano registrati contestualmente in modalità informatica in contabilità generale con la registrazione del nuovo saldo del conto cassa pagamenti o la produzione mensile di un report con i pagamenti suddivisi per conto e data e le anticipazioni di cassa, per la successiva registrazione da parte del Servizio Economico finanziario.

5. Controlli dell'addetto alla cassa

La procedura deve prevedere che l'addetto alla cassa effettui verifiche giornaliere sul totale dei pagamenti effettuati rispetto al totale elaborato nel registro analitico dei pagamenti.

I principali controlli possono essere così riassunti.

A fine giornata, l'addetto alla cassa effettua la chiusura giornaliera predisponendo la stampa del movimenti e il saldo del punto cassa; deve essere fatta una riconciliazione tramite spunta di tutti i documenti coi relativi pagamenti. Qualora si riscontrino delle differenze è necessario giustificare l'ammacco o l'eccedenza ed informare tempestivamente l'Agente Contabile cassa che provvederà ad effettuare gli adempimenti del caso: comunicazione al Servizio affari legali; comunicazione al servizio Economico Finanziario per l'iscrizione in contabilità del debito o credito; eventuale denuncia alle autorità competenti.

L'addetto alla cassa a fine turno dovrà depositare il contante nella cassaforte insieme ad apposita distinta sottoscritta. La procedura deve prevedere specifiche misure di controllo delle somme depositate in cassaforte e quanto riportato in distinta, in particolare nel caso in cui

l'addetto alla cassa del turno successivo sia diverso dal quello precedente. Il soggetto detentore delle chiavi o codice della cassaforte deve essere diverso dall'economista.

6. Rendicontazione all'U.O. Economico-Finanziario

La procedura deve disciplinare i tempi e le modalità di rendicontazione delle spese effettuate con cassa economale al Servizio Economico Finanziario, anche in modalità informatica. Dovrà essere previsto apposito modello condiviso e approvato su cui vengono riportate le spese sostenute suddivise per conto, unitamente a copia del registro analitico dei pagamenti.

7. Richiesta di anticipazione di cassa

La procedura dovrà disciplinare le modalità di richiesta di anticipazione di cassa.

8. Controlli di competenza del Servizio Economico Finanziario

La procedura deve prevedere i controlli effettuati dall'operatore del Servizio Economico Finanziario, volti a verificare la correttezza della documentazione allegata a supporto della rendicontazione di cui al punto 6). Nel caso in cui la gestione della cassa economale sia interamente informatizzata e integrata con la contabilità generale dovranno essere previsti controlli in merito alla correttezza contabile, alle movimentazioni effettuate e la riconciliazione dei saldi di cassa. Nel caso in cui il sistema contabile di gestione della cassa economale non sia integrato con la contabilità generale dovrà essere prevista una fase di registrazione contabile delle spese effettuate con cassa economale.

9. Emissione ordinativo di pagamento per anticipazione di cassa

La procedura deve disciplinare, sulla base dei rendiconti e dei controlli di cui ai punti precedenti, la regolarizzazione delle operazioni eseguite per le anticipazioni di cassa, mediante ordinativo di pagamento.

10. Controlli di fine esercizio

La procedura deve prevedere che sia garantito l'allineamento tra la giacenza risultante dalla procedura di cassa economale, il saldo risultante nella procedura di contabilità generale e la giacenza fisica.

11. Ulteriori verifiche periodiche

La procedura deve prevedere i seguenti ulteriori controlli che riguardano sia la cassa economale pagamenti, sia la cassa economale riscossioni.

Il dirigente del Servizio Economico Finanziario o un suo delegato deve compiere senza preavviso periodici accertamenti e/o verifiche sulla gestione degli Economi.

La verifica deve almeno riguardare:

- la conformità di spese e ricavi rispetto a quanto previsto dal regolamento in termini di tipologia ed ammontare;
- l'esistenza di operazioni artificiosamente separate;
- la presenza della richiesta di pagamento o rimborso regolarmente firmata dal Responsabile del Servizio e controfirmata dall'economista (compilata su moduli predisposti dall'Azienda previsti dal regolamento o dalla procedura);
- l'esistenza dei documenti giustificativi della spesa e dell'incasso;
- il rispetto dell'entità del fondo cassa;
- la corretta registrazione sul registro di cassa;

- il rispetto dei termini di versamento al tesoriere;
- la corrispondenza del saldo;
- la tempestiva comunicazione al dirigente dell'U.O. Economico-Finanziario di ammanchi di cassa e, nel caso di furto o rapina, la tempestiva denuncia alle autorità competenti e alla Compagnia di Assicurazione;
- la verifica del possesso delle chiavi o codice della cassaforte da parte di soggetti diversi dall'economista.

Per ogni verifica deve essere redatto un verbale, in contraddittorio, sottoscritto dall'operatore di cassa e dal funzionario che ha effettuato l'ispezione.

B. Cassa Economale – Riscossioni

Per quanto riguarda la cassa economale - riscossioni il regolamento deve prevedere almeno:

- a. l'individuazione di una cassa economale centrale sotto la responsabilità del direttore dell'U.O. Economato e Approvvigionamento o simile, che deve individuare il personale addetto;
- b. le regole e competenze per la individuazione di eventuali casse riscossione periferiche e dei relativi addetti;
- c. la possibilità che siano regolamentati punti di riscossione legati alla prenotazione dei servizi sanitari;
- d. la determinazione dei fondi cassa o dei dirigenti che hanno la competenza a determinare i fondi cassa in collaborazione con il direttore del Servizio Economico Finanziario, fissando in tal caso il limite massimo per ogni punto cassa;
- e. l'individuazione delle tipologie di ricavi che possono essere introitati dai vari punti cassa;
- f. l'individuazione dei possibili mezzi di pagamento, del limite di importo per ognuno e dell'eventuale necessità di registrare gli estremi del documento di riconoscimento per ognuno di essi o delega al direttore del U.O. Economico-Finanziario per la determinazione, fissando in tal caso il limite massimo;
- g. l'obbligo di versamento delle intere somme incassate entro il terzo giorno lavorativo successivo stabilendo che, nel caso di punti cassa con incassi mensili particolarmente esigui, il Direttore Amministrativo può autorizzare versamenti settimanali o mensili su richiesta motivata e congiunta da parte dei direttori dell'UO Economato e Approvvigionamento e del Servizio Economico Finanziario;
- h. la determinazione delle modalità di versamento degli incassi al tesoriere o mediante il personale individuato dal direttore dell'UO economato e approvvigionamento o mediante una società di servizi autorizzata a cui sia stato affidato il servizio di ritiro del contante;
- i. il procedimento in caso di ammanchi e furti;
- j. definizione delle responsabilità del personale addetto al maneggio di denaro;

Come per la cassa economale – pagamenti, l'Azienda dovrà dotarsi di una procedura amministrativo contabile che potrà essere più o meno articolata a seconda del livello di dettaglio previsto nel regolamento aziendale.

Possono essere individuate le seguenti fasi, nell'ipotesi di massima delega da parte del regolamento:

1. *Individuazione delle casse principali e periferiche degli addetti e dei fondi cassa*
2. *Individuazione dei possibili mezzi di pagamento*
3. *Registrazione degli incassi ricevuti e rilascio della quietanza,*
4. *Controlli dell'incasso della giornata*
5. *Registrazione dei versamenti al tesoriere*
6. *Rimborsi nella medesima giornata dell'incasso*
7. *Rendicontazione al Servizio Economico Finanziario*
8. *Controlli di competenza del Servizio Economico Finanziario*
9. *Regolarizzazione degli incassi*
10. *Ulteriori verifiche periodiche*

Si riportano di seguito ulteriori requisiti specifici:

1. Individuazione delle casse principali e periferiche, degli addetti e dei fondi cassa

Il direttore del Servizio Economato e provveditorato individua con determina tutte le sedi in cui è presente un punto cassa e, in accordo con il direttore del Servizio Economico Finanziario, il fondo cassa di cui debbono essere dotati per la gestione dei resti e delle marche da bollo.

Nella medesima determina sono individuati nominativamente gli addetti alle casse (funzionari di cassa titolari e supplenti) e gli addetti al ritiro dei fondi cassa, al versamento degli incassi periodici (eventuale soggetto esterno) o al cambio di monete o banconote nei tagli di uso più corrente.

La procedura può prevedere l'automatica cessazione dell'incarico in caso di trasferimento ad altra unità operativa o di cessazione dall'impiego.

Al contrario, nel caso di nuovi incaricati o di altre modifiche, è invece necessaria una nuova determina.

2. Individuazione dei possibili mezzi di pagamento

Il direttore del Servizio Economico Finanziario deve individuare i possibili mezzi di pagamento, il limite di importo per ognuno di essi, nei limiti della norma sull'utilizzo del contante e del regolamento; l'eventuale necessità di registrare gli estremi del documento di riconoscimento.

3. Registrazione degli incassi ricevuti e rilascio della quietanza

In analogia alle indicazioni fornite per la cassa economale pagamenti, la procedura deve:

- prevedere un registro analitico degli incassi tenuto informaticamente;
- garantire che siano previste le misure di sicurezza idonee ad evitare la manomissione dei dati e l'esatta individuazione dell'operatore che ha eseguito le registrazioni. Qualora per ragioni organizzative, l'Azienda si avvalga ancora di registri tenuti con modalità cartacea, la procedura deve prevedere la messa in uso del registro cartaceo mediante vidimazione da parte del direttore dell'U.O. Economico Finanziario;

- prevedere, nel caso di passaggio di consegna da un operatore ad un altro, la verifica di corrispondenza delle somme trasferite con l'effettiva consistenza e l'importo riportato nel registro e l'attestazione da parte di entrambi gli operatori;

Inoltre la procedura per la cassa economale riscossioni deve prevedere:

- la tipologia di ricevuta che deve essere rilasciata all'utente per le diverse tipologie di incassi;
- l'emissione di fattura quietanzata da parte del punto cassa nel rispetto della normativa IVA, qualora la tipologia di incasso lo richieda;
- per quali ricevute è necessaria l'apposizione del bollo, se il bollo è a carico del cliente e come deve essere registrato, se l'azienda è stata autorizzata, l'eventuale bollo virtuale;
- nel caso di operazioni rilevanti ai fini IVA e IRES, il corretto assolvimento degli obblighi previsti dalla normativa IVA e IRES in merito alla tenuta dei registri IVA e alla contabilità separata ai fini IVA e IRES.

La procedura può prevedere che gli incassi siano registrati contestualmente in modalità informatica in contabilità generale con la registrazione del nuovo saldo del conto cassa riscossioni o la produzione mensile di un report con gli incassi suddivisi per conto e data e i relativi versamenti per la successiva registrazione da parte dell'U O Economico Finanziario.

4. Controlli dell'incasso della giornata

I principali controlli possono essere così riassunti.

A fine giornata, l'addetto alla cassa effettua la chiusura giornaliera predisponendo la stampa dei movimenti, con gli importi incassati ed i rimborsi. Qualora si riscontrino delle differenze è necessario giustificare l'ammanco o l'eccedenza ed informare tempestivamente l'Agente Contabile che provvederà ad effettuare gli adempimenti del caso: comunicazione al Servizio affari legali; comunicazione al servizio Economico Finanziario per l'iscrizione in contabilità del debito o credito; eventuale denuncia alle autorità competenti.

L'addetto alla cassa a fine turno dovrà depositare le somme riscosse nella cassaforte insieme ad apposita distinta sottoscritta. I soggetti appositamente designati quali detentori della chiave o codice d'accesso della cassaforte devono essere soggetti terzi rispetto all'operatore di sportello, tranne nel caso in cui la cassaforte contenga un solo fondo cassa riscossioni e venga gestito da un solo addetto. In tal caso la procedura deve regolamentare il passaggio del fondo in caso di sostituzione temporanea o definitiva dell'addetto. I soggetti detentori delle chiavi o del codice d'accesso sono responsabili delle custodia delle stesse provvedendo a denunciare immediatamente alle autorità competenti lo smarrimento o il furto.

5. Registrazione dei versamenti al tesoriere

La procedura definisce per ogni punto cassa i tempi e le modalità in cui deve essere fatto il versamento al tesoriere.

La sera prima o il giorno stesso, prima dell'apertura delle casse al pubblico, l'addetto prepara la busta contenente tutti gli incassi effettuati dopo l'ultimo versamento, compila la relativa distinta di versamento e provvede a registrare il versamento nel registro di cui al punto precedente.

Se il versamento riguarda sia gli ultimi giorni del mese precedente che uno o più giorni del me-

se corrente debbono essere preparate due buste differenti.

Nella cassa deve rimanere solo il fondo cassa.

Nel caso di versamento da parte di personale dell'azienda diverso dall'addetto alla cassa o da parte di una ditta esterna, deve essere utilizzata una busta sigillata, che deve pervenire intatta al tesoriere, che provvede all'apertura in presenza di testimoni o di apparecchiature di registrazione video che possano garantirne il corretto conteggio.

Il tesoriere redige una ricevuta che viene recapitata nei giorni successivi al relativo punto cassa e/o all'U.O. Economico Finanziario.

Può anche essere utilizzato un servizio di cassa continua.

6. Rimborsi nella medesima giornata dell'incasso

La procedura può prevedere la possibilità di restituzione all'utente della somma versata. In tal caso debbono essere precisati, nella procedura stessa o in note operative a parte, in quali casi si può procedere al rimborso e previo consegna di quale documentazione.

Il rimborso non deve essere consentito se il relativo denaro è già stato versato al tesoriere.

In questi casi se ne deve occupare la cassa pagamenti.

In alternativa può essere istituito un ulteriore fondo cassa denominato fondo cassa rimborsi che però dovrebbe essere utilizzato in casi limitati. Tale fondo dovrà avere un suo registro separato.

7. Rendicontazione al Servizio Economico-Finanziario

La procedura deve prevedere i tempi e le modalità di rendicontazione delle movimentazioni di cassa all'U.O. Economico-Finanziario. La periodicità deve essere almeno mensile. Come per la cassa economale pagamenti deve essere previsto un modello condiviso e approvato su cui vengono riportate gli incassi suddivisi per conto, unitamente a copia del registro analitico degli incassi. Se gli incassi riguardano l'attività commerciale IVA senza l'obbligo di emissione della fattura (per esempio buoni mensa), la procedura dovrà garantire un percorso volto a far sì che i relativi incassi siano registrati nel registro dei corrispettivi nel rispetto della normativa IVA.

8. Controlli di competenza del Servizio Economico Finanziario

La procedura deve prevedere i controlli effettuati dall'operatore dell'U.O. Economico Finanziario, volti a verificare la correttezza della documentazione allegata a supporto della rendicontazione di cui al punto precedente.

Nel caso in cui la gestione della cassa economale sia interamente informatizzata e integrata con la contabilità generale dovranno essere previsti controlli in merito alla correttezza contabile, alle movimentazioni effettuate e la riconciliazione dei saldi di cassa. Nel caso in cui il sistema contabile di gestione della cassa economale non sia integrato con la contabilità generale dovrà essere prevista una fase di registrazione contabile degli incassi effettuati con cassa economale nel periodo di riferimento.

Devono essere inoltre previsti controlli volti alla verifica della corretta applicazione della normativa fiscale (per esempio: nel caso in cui vi sia l'integrazione fra il programma di cassa e la contabilità generale il Servizio Economico Finanziaria deve verificare che siano state utilizzate le corrette causali ai fini IVA e IRES).

Infine deve essere prevista la riconciliazione del saldo dei punti cassa con il saldo risultante in

contabilità generale e la verifica che i provvisori pervenuti dal tesoriere corrispondano ai versamenti rendicontati dal cassiere e registrati in contabilità.

9. Regolarizzazione degli incassi

Il Servizio Economico Finanziario provvede alla regolarizzazione degli incassi mediante emissione di reversale.

10. Ulteriori verifiche periodiche

Si rinvia alle indicazioni fornite per la cassa economale pagamenti.

2. GESTIONE CASSE DI RISCOSSIONE

Al fine di garantire una corretta formulazione della procedura in oggetto occorre che in via preliminare venga redatto un regolamento da parte dell'azienda che disciplini l'attività di riscossione diretta ad individuare tutte le fasi procedurali degli incassi.

Il Regolamento aziendale deve prevedere almeno:

- a. l'individuazione degli sportelli aziendali per la riscossione dei pagamenti, interni all'azienda o esterni (farmacie esterne, sportelli bancari gestiti dal Tesoriere dell'Ente, riscuotitrici automatiche, PagOnline....);
- b. l'individuazione degli incaricati alla riscossione diretta nei punti cassa ed i rispettivi fondi di dotazione per ogni punto cassa;
- c. le modalità di riscossione, ossia i mezzi di pagamento che il personale addetto è tenuto ad accettare e limiti di importo, tenuto conto della normativa sui limiti dei pagamenti in contanti;
- d. le responsabilità del maneggio del denaro e della custodia dei fondi e dei valori che sono giacenti presso il relativo punto di riscossione oltre alle disposizioni comportamentali per gli operatori e gli adempimenti giornalieri e mensili degli operatori addetti alla riscossione;
- e. le responsabilità in caso di differenze di cassa (eccedenze- ammanchi);
- f. l'individuazione delle tipologie delle prestazioni che è possibile incassare presso i punti cassa;
- g. la corretta applicazione dell'imposta di bollo e dell'iva le cui indicazioni saranno effettuate dal servizio Economico Finanziario, si suggerisce una codifica delle prestazioni che guidi in automatico gli assolvimenti in materia di bollo e di IVA, in modo da ridurre margini di discrezionalità in capo all'operatore;
- h. la tenuta di un giornale di cassa aggiornato con le registrazioni cronologiche di tutte le riscossioni e i versamenti effettuati, accompagnati dalla relativa documentazione;
- i. l'utilizzo di una strumentazione adeguata per la verifica di banconote false;
- j. le regole di versamento presso la tesoreria in termini di tempi: versare interamente le somme incassate entro il terzo giorno lavorativo successivo stabilendo che nel caso di punti cassa con incassi mensili particolarmente esigui il Direttore Amministrativo possa autorizzare versamenti settimanali o mensili su richiesta motivata del Responsabile Sportello Unico e U.O. Economico Finanziario, oltre a stabilire la modulistica da utilizzare e i soggetti interni o esterni autorizzati ad effettuare il versamento;

- k. l'individuazione dei soggetti interni e esterni tenuti ad effettuare il versamento presso la tesoreria e la modulistica da utilizzare;
- l. le modalità dei rimborsi per le prestazioni non eseguite;
- m. i controlli da parte del Servizio Economico Finanziario.

Per quanto riguarda la procedura amministrativo contabile, in primo luogo occorre distinguere se l'incasso avviene tramite operatore (dipendente dell'azienda o persona abilitata dall'azienda o farmacie convenzionate o tesoriere) o tramite riscuotitrici automatiche.

Nel caso avvenga tramite le farmacie convenzionate, dovrà essere prevista un'apposita convenzione che disciplini gli incassi ed i relativi versamenti. La convenzione dovrà prevedere le diverse tipologie delle prestazioni da incassare, le modalità degli incassi (contante / pos), i controlli da effettuare, la cadenza dei versamenti all'azienda e prevedere anche la possibilità di effettuare compensazioni di cassa nel caso si tratti di Farmacie Convenzionate con l'azienda stessa .

La riscossione delle prestazioni sanitarie e non sanitarie può avvenire anche tramite il Tesoriere. In analogia a quanto detto per le Farmacie dovrà essere sottoscritta un'apposita convenzione che regolamenti le tipologie delle prestazioni da incassare, le modalità degli incassi (contante /pos/assegni circolari) i controlli da effettuare, la cadenza dei versamenti all'azienda.

Dovranno essere regolamentati anche gli eventuali rimborsi da parte delle Farmacie e del Tesoriere per prestazioni non eseguite.

Di seguito si riportano i requisiti minimi in termini di attività che si ritiene debba avere una procedura amministrativo contabile dei punti di riscossione, nelle seguenti ipotesi trattate:

- A. Riscossione tramite operatore del punto cassa**
- B. Riscossione tramite riscuotitrici automatiche**
- C. Riscossione tramite Farmacie convenzionate**
- D. Riscossione tramite tesoriere**

A. Riscossione tramite operatore del punto cassa

Possono essere individuate le seguenti fasi:

1. *Registrazione degli incassi ricevuti e rilascio della quietanza*
2. *Contabilizzazione dell'incasso*
3. *Controlli dell'incasso della giornata*
4. *Registrazione dei versamenti al tesoriere*
5. *Trasmissione della documentazione/fflusso al Servizio Economico Finanziario*
6. *Controlli di competenza del Servizio Economico Finanziario*
7. *Contabilizzazione degli incassi ed emissione reversale di incasso*
8. *Ulteriori verifiche periodiche*

1. Registrazione degli incassi ricevuti e rilascio della quietanza

La procedura deve prevedere o richiamare quanto previsto dal regolamento sulle modalità di riscossione. Gli operatori incaricati alla riscossione diretta incassano le prestazioni che sono state prenotate e rilasciano un documento quietanzato che può essere una fattura o una nota di debito, a seconda della natura della prestazione.

La procedura deve prevedere che il rilascio della quietanza deve rispettare gli obblighi previsti dalla normativa sull'imposta sul valore aggiunto (DPR 633/72), sull'imposta di bollo (DPR 642/72) e da ultimo gli obblighi previsti ai fini del 730 precompilato (D.Lgs. 175/2014).

2. Contabilizzazione dell'incasso

La procedura deve prevedere che l'operatore di sportello proceda a contabilizzare l'incasso provvedendo alla chiusura della posizione aperta in merito alla prenotazione e eventualmente alla prestazione effettuata con il relativo versamento. In linea generale le prestazioni incassate dai punti di riscossione aziendali dovrebbero prevedere il percorso prenotazione/incasso/erogazione prestazione, ma in alcuni casi l'incasso può essere successivo all'erogazione della prestazioni (per es. accesso al pronto soccorso).

3. Controlli dell'incasso della giornata

La procedura deve prevedere che l'operatore effettui verifiche giornaliere sull'importo incassato rispetto al totale elaborato nella procedura e tenere quotidianamente aggiornato il giornale di cassa con le registrazioni degli incassi e dei versamenti.

I principali controlli possono essere così riassunti.

A fine giornata, l'operatore dello sportello effettua la chiusura giornaliera predisponendo la stampa dei movimenti, con gli importi riscossi ed i rimborsi. Per i pagamenti pos ed assegni bancari non trasferibili deve essere fatta una riconciliazione tramite spunta di tutti gli scontrini coi relativi pagamenti. Qualora si riscontrino delle differenze è necessario giustificare l'ammanco o l'eccedenza ed informare tempestivamente il Responsabile del servizio cassa che provvederà ad effettuare gli adempimenti del caso: comunicazione al Servizio affari legali; comunicazione al servizio Economico Finanziario per l'iscrizione in contabilità del debito o credito; eventuale denuncia alle autorità competenti.

Verifica giornaliera degli incassi Pos con gli importi confluiti in Tesoreria.

L'operatore di sportello a fine turno dovrà depositare le somme riscosse nella cassaforte insieme ad apposita distinta sottoscritta. I soggetti appositamente designati quali detentori della chiave o codice d'accesso della cassaforte devono essere soggetti terzi rispetto all'operatore di sportello. I soggetti detentori delle chiavi o del codice d'accesso sono responsabili della custodia delle stesse provvedendo a denunciare immediatamente alle autorità competenti lo smarrimento o il furto.

4. Registrazione dei versamenti al tesoriere

La procedura deve prevedere o richiamare quanto previsto dal regolamento sui tempi e modalità di versamento all'Ente Tesoriere.

La sera prima o il giorno stesso, prima dell'apertura delle casse al pubblico, l'operatore di sportello prepara la busta contenente tutti gli incassi effettuati dopo l'ultimo versamento, compila la relativa distinta di versamento e provvede a registrare il versamento nel giornale di cassa.

Se il versamento riguarda sia gli ultimi giorni del mese precedente che uno o più giorni del mese corrente debbono essere preparate due buste differenti.

Nella cassa deve rimanere solo il fondo cassa.

Nel caso di versamento da parte di personale dell'azienda diverso dall'addetto alla cassa o da parte di una ditta esterna deve essere utilizzata una busta sigillata che deve pervenire intatta al tesoriere che provvede all'apertura in presenza di testimoni o di apparecchiature di registrazione video che possano garantirne il corretto conteggio.

Il tesoriere redige una ricevuta che viene recapitata nei giorni successivi al relativo punto cassa e/o al Servizio Economico Finanziario.

5. Trasmissione della documentazione/flusso al Servizio Economico Finanziario

La procedura deve:

- precisare la modalità e i tempi di trasmissione dei dati al Servizio Economico Finanziario per la rilevazione dell'incasso (flussi informatizzati, altro..).
- prevedere la trasmissione, da parte dei punti di riscossione della documentazione attestante il versamento presso il tesoriere (ricevuta di chiusura del conto cassa a sistema, appositamente sottoscritta, con evidenza delle quadrature tra quanto incassato e quanto versato all'Istituto Tesoriere);
- individuare un unico punto di raccolta della documentazione attestante l'incasso dei punti di riscossione (provvisori inviati dall'Istituto Tesoriere per la regolarizzazione...) presso il Servizio Economico Finanziario;
- prevedere una corretta gestione che garantisca la separata indicazione dei versamenti riferiti ad altre Aziende Sanitarie, nel caso sia prevista la possibilità di incassare prestazioni per conto di altre Aziende Sanitarie.

6. Controlli di competenza del Servizio Economico Finanziario

La procedura dovrà prevedere la verifica tra quanto versato all'Istituto Tesoriere e quanto incassato e riportato nella documentazione trasmessa dal Punto Cassa; Verifica degli incassi Pos con gli importi confluiti in Tesoreria. Ulteriori controlli volti alla verifica della corretta contabilizzazione e al corretto adempimento degli obblighi fiscali (IVA-IRES-Bollo).

7. Contabilizzazione degli incassi ed emissione reverse di incasso

La procedura deve prevedere il momento in cui confermare la registrazione di contabilizzazione degli incassi, ossia la rilevazione del credito e del correlato ricavo per competenza e la predisposizione dell'ordinativo di riscossione. La registrazione del ricavo per competenza non è necessariamente contestuale alla registrazione dell'incasso.

8. Ulteriori verifiche periodiche

La procedura aziendale deve prevedere le verifiche periodiche a cura del Servizio Economico Finanziario che comprendono almeno:

- modalità di chiusura dello sportello da parte dell'operatore di cassa;
- chiusura della postazione Pos e relativa stampa del totale degli incassi;
- stampa dei documenti incassati da giornale cassa;
- verifica delle disponibilità liquide – conteggio fisico delle giacenze di cassa;
- coincidenza dei versamenti bancari e delle relative registrazioni.

La procedura aziendale determina le modalità, le tempistiche e i criteri di campionamento e rotazione da effettuarsi nelle verifiche.

La procedura aziendale deve inoltre garantire l'assenza di preavviso nello svolgimento delle verifiche.

La verifica si conclude con la redazione di apposito verbale con allegata tutta la documentazione visionata comprendente anche i documenti giustificativi di eventuali ammanchi o eccedenze di cassa; tale verbale deve essere firmato dalle parti interessate .

Al Servizio Economico Finanziario è normalmente affidata anche la verifica dei documenti annullati: tale verifica, con cadenza stabilita dall'Azienda, esamina i documenti annullati e l'esistenza di documenti giustificativi, con conseguente verifica dell'attività posta in essere dagli operatori di cassa. Nel caso in cui emergessero irregolarità viene predisposta una breve relazione da inviare al responsabile del servizio ed eventualmente al Direttore amministrativo.

B. Riscossione tramite riscuotitrici automatiche

Le riscuotitrici automatiche dovranno essere preferibilmente collegate in rete con le procedura di prenotazione aziendali al fine di potere incassare le stesse prestazioni che vengono incassate dall'operatore nei punti cassa aziendali.

Qualora non sia tecnicamente possibile, la procedura dovrà prevedere dei controlli sostitutivi.

Possono essere individuate le seguenti fasi:

1. *Incassi ricevuti e rilascio della quietanza*
2. *Registrazione dei versamenti al tesoriere*
3. *Trasmissione della documentazione/flusso al Servizio Economico Finanziario*
4. *Controlli di competenza del Servizio Economico Finanziario*
5. *Contabilizzazione degli incassi ed emissione reversale di incasso*
6. *Ulteriori verifiche periodiche*

1. Incassi ricevuti e rilascio della quietanza

La procedura deve prevedere o richiamare quanto previsto dal regolamento sulle modalità di riscossione. La procedura deve prevedere che il rilascio della quietanza deve rispettare gli obblighi previsti dalla normativa sull'imposta sul valore aggiunto (DPR 633/72), sull'imposta di bollo (DPR 642/72) e da ultimo gli obblighi previsti ai fini del 730 precompilato (D.Lgs. 175/2014).

2. Registrazione dei versamenti al tesoriere

La procedura deve prevedere o richiamare quanto previsto dal regolamento sui tempi e modalità di versamento all'Ente Tesoriere.

3. Trasmissione della documentazione/flusso al Servizio Economico Finanziario

La procedura deve precisare la modalità e i tempi di trasmissione dei dati al Servizio Economico Finanziario per la rilevazione dell'incasso (flussi informatizzati, altro..).

4. Controlli di competenza del Servizio Economico Finanziario

La procedura deve prevedere la verifica tra quanto versato all'Istituto Tesoriere e quanto incassato e riportato nella documentazione inerente le riscuotitrici automatiche; Verifica degli incassi Pos con gli importi confluiti in Tesoreria. Ulteriori controlli volti alla verifica della corretta contabilizzazione e al corretto adempimento degli obblighi fiscali (IVA-IRES-Bollo).

5. Contabilizzazione degli incassi ed emissione reversale di incasso

Idem punto 7) della procedura "Riscossione tramite operatore del punto cassa".

6. Ulteriori verifiche periodiche e di fine esercizio

La procedura deve prevedere e disciplinare le modalità con cui vengono effettuate le verifiche periodiche e di fine esercizio di riconciliazione dei dati risultanti dagli applicativi delle macchine riscuotitrici e quanto contabilizzato.

C. Riscossione tramite Farmacie convenzionate

Possono essere individuate le seguenti fasi:

1. *Registrazione degli incassi ricevuti e rilascio della quietanza*
2. *Contabilizzazione dell'incasso*
3. *Controlli dell'incasso della giornata*
4. *Registrazione dei versamenti al tesoriere*
5. *Trasmissione della documentazione/flusso al Servizio Economico Finanziario*
6. *Controlli di competenza del Servizio Economico Finanziario*
7. *Contabilizzazione degli incassi ed emissione reversale di incasso*
8. *Ulteriori verifiche periodiche*

Trattandosi di operazioni di incasso effettuate da un soggetto terzo è necessario che la convenzione disciplini le modalità di riscossione, registrazione e versamento presso il tesoriere degli incassi effettuati per conto dell'Azienda Sanitaria.

Le fasi riportate sono analoghe a quelle previste per l'incasso effettuato da operatori dei punti cassa aziendali. Si pone l'attenzione ai seguenti punti che presentano alcune particolarità:

6. Controlli del Servizio Economico Finanziario

La procedura deve prevedere la verifica tra quanto versato all'Istituto Tesoriere e quanto incassato e riportato nella documentazione trasmessa dal Punto Cassa Farmacia.

Nel caso venga effettuata la compensazione di cassa tra incassi effettuati dalla Farmacia per conto dell'Azienda e i pagamenti dovuti dall'Azienda Sanitaria per la spesa farmaceutica convenzionata, la procedura deve garantire l'individuazione degli uffici coinvolti nelle attività di controllo (Punto Cassa Farmacia, Servizio Farmaceutico, Servizio Economico Finanziario...) e disciplinare le attività necessarie a validare i dati relativi agli incassi effettuati dal Punto Cassa Farmacia per l'inserimento nel flusso della spesa farmaceutica mensile.

7. Contabilizzazione degli incassi ed emissione reversale di incasso

La procedura deve prevedere il momento in cui effettuare la registrazione di contabilizzazione degli incassi. In molti casi la contabilizzazione degli incassi derivanti dai vari punti di riscossione avviene contemporaneamente alla rilevazione del credito e del correlato ricavo. La procedura

dovrà prevedere la registrazione dei ricavi per competenza, la rilevazione del credito e la predisposizione dell'ordinativo di riscossione per la chiusura del credito.

Nel caso in cui venga effettuata la compensazione per cassa delle riscossioni effettuate dalla Farmacia per conto dell'Azienda, occorre garantire la registrazione del ricavo da parte dell'Azienda Sanitaria e la registrazione del costo delle competenze della farmacia al lordo. A tal fine si rinvia alla linea guida sull'area "Crediti-Ricavi" in merito alla contabilizzazione dei ticket.

D. Riscossione tramite tesoriere

Possono essere individuate le seguenti fasi:

1. *Registrazione degli incassi ricevuti e rilascio della quietanza*
2. *Contabilizzazione dell'incasso*
3. *Controlli dell'incasso della giornata*
4. *Registrazione dei versamenti sul conto di tesoreria*
5. *Trasmissione della documentazione/flusso al Servizio Economico Finanziario*
6. *Controlli di competenza del Servizio Economico Finanziario*
7. *Contabilizzazione degli incassi e emissione reversale di incasso*
8. *Ulteriori verifiche periodiche*

Le fasi riportate sono analoghe a quelle previste per l'incasso effettuato da operatori dei punti cassa aziendali.

3. GESTIONE CONTO CORRENTE POSTALE (CCP)

La presente linea guida si applica esclusivamente ai conti correnti postali che sono stati aperti per consentire agli utenti di effettuare i pagamenti mediante bollettino di conto corrente postale.

L'eventuale apertura di un conto Bancoposta da parte dell'Economo rientra nella gestione della cassa economale pagamenti, analogamente all'apertura di un conto corrente bancario o alla dotazione di carte di credito.

L'unico soggetto che può effettuare prelievi dal conto corrente postale è il tesoriere, dietro ordine di prelievo emesso dall'U.O. Economico Finanziaria (soggetto delegato dal Direttore Generale) e regolarizzato con reversale.

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno delle seguenti fasi:

1. *Individuazione dei CCP*
2. *Individuazione delle tipologie di prestazioni pagabili con CCP*
3. *Gestione della documentazione trasmessa da Poste Italiane all'Azienda*
4. *Prelievo dei CCP con cadenza almeno quindicinale*
5. *Registrazioni contabili ed emissione reversale di incasso*
6. *Controlli periodici e di fine esercizio*

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano di seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi:

1. Individuazione dei CCP

La procedura deve individuare i Conti Correnti Postali utilizzati in azienda e le Unità Operative titolate ad incassare prestazioni tramite CCP.

La procedura deve prevedere le modalità di apertura di nuovi CCP. A titolo esemplificativo si riporta quanto segue:

- Le unità operative che forniscono prestazioni a privati chiedono al Servizio Economico Finanziario di prevedere fra le modalità di pagamento anche il CCP e nel caso in cui l'unità operativa sia anche responsabile del primo sollecito può essere previsto un CCP specifico (es. Sanità Pubblica).
- Il Servizio Economico Finanziario predispone su modulo rilasciato da Poste Italiane la richiesta di apertura del conto corrente.
- Nel caso si tratti della richiesta di un conto corrente specifico il Servizio Economico Finanziario valuta l'opportunità della sua apertura in considerazione del numero e del volume degli incassi e dei costi conseguenti.

La procedura deve prevedere se i moduli per la richiesta dei servizi a Poste Italiane debbano essere sottoscritti dal Direttore Generale o se l'attività possa essere delegata a uno o più funzionari del Servizio Economico Finanziario.

Il Direttore Generale o il funzionario delegato deve comunicare a Poste Italiane che l'Unico soggetto autorizzato ad operare sul conto è Il Tesoriere dell'Azienda Sanitaria comunicandone il nominativo e i futuri aggiornamenti.

Nel caso di gestione del conto corrente on line, il Direttore Generale o il Funzionario delegato deve inoltre richiedere l'abilitazione di due o più operatori del Servizio Economico Finanziario per la visualizzazione on-line dei movimenti e dei saldi del conto.

2. Individuazione delle tipologie di prestazioni pagabili con CCP

La procedura, sulla base delle richieste pervenute dalla U.O. interessate, deve stabilire quali sono le tipologie di entrate che possono essere incassate con bollettino di CCP in coerenza o richiamando quanto riportato nella procedura del ciclo attivo "Crediti – Ricavi".

La procedura deve prevedere l'U.O. responsabile della pubblicazione e dell'aggiornamento sul sito aziendale dei numeri di CCP aperti in applicazione dell'art. 36, del D.lgs. n. 33 del 14/03/2013 specificando in quali casi debbano o possano essere utilizzati da parte degli utenti.

3. Gestione della documentazione trasmessa da Poste Italiane all'Azienda

La procedura deve disciplinare o rinviare alle note operative le modalità di gestione e di archiviazione della documentazione che perviene di norma da Poste Italiane.

La procedura deve disciplinare per ogni tipologia di incasso i tempi e le modalità di trasmissione alle U.O. interessate della documentazione di Poste Italiane (informatica o cartacea).

Di norma questa viene esaminata dal Servizio Economico Finanziario, in quanto è il servizio che deve verificare la corrispondenza della documentazione ricevuta con le risultanze dell'estratto conto e provvedere alla richiesta di prelievo periodico dal conto di cui allo specifico punto successivo.

4. **Prelievo dei CCP con cadenza almeno quindicinale**

La circolare del MEF n. 33 del 26/11/2008 punto 1.4 di attuazione dell'art. 77 quater del DL 112 2008 (tesoreria mista) prevedeva che le regioni versassero il saldo dei CCP con una cadenza non superiore a 15 giorni.

La circolare del MEF n. 6 del 24 marzo 2012 di attuazione dell'art. 35 del DL 1/2012 (tesoreria unica) ha evidenziato che tale principio è valido per tutti gli enti assoggettati alla tesoreria unica e quindi anche alle Aziende Sanitarie.

Il collegio sindacale deve attestare l'applicazione della circolare nel verbale di parere sul Bilancio di Esercizio.

La procedura deve disciplinare le modalità di prelievo nel rispetto della normativa di cui sopra.

5. **Registrazioni contabili ed emissione reversale di incasso**

Qualora contemporaneamente all'incasso si provveda alla registrazione dei ricavi, la procedura deve prevedere la registrazione nel rispetto del principio di competenza e nel rispetto della normativa IVA e IRES.

Per ogni tipologia di documentazione e per ogni U.O interessata la procedura deve specificare come deve essere registrato l'incasso, ai fini della gestione delle prestazioni, ai fini fiscali, ai fini del recupero crediti e infine ai fini della registrazione in contabilità generale .

La procedura deve specificare se il prelievo debba essere effettuato mediante un incasso provvisorio da parte del tesoriere con successiva regolarizzazione da parte del Servizio Economico Finanziario entro un termine non superiore al mese successivo o mediante l'imputazione ad un conto di contabilità temporaneo con la successiva attribuzione al conto specifico di riferimento.

6. **Controlli periodici e di fine esercizio**

La procedura deve prevedere controlli periodici volti alla riconciliazione dei dati contabili e degli estratti conto dei singoli CCP.

A fine esercizio, la registrazione delle giacenze nei conti correnti postali dell'azienda dovrà essere accompagnata da idonea procedura di circolarizzazione, attraverso la richiesta di informazioni scritta alle poste.

4. **GESTIONE TESORERIA**

L'Azienda deve dotarsi di una procedura amministrativo-contabile di gestione del servizio di tesoreria che definisca le attività in merito a:

- A. Riscossioni e pagamenti per conto dell'Azienda**
- B. Anticipazione di cassa**
- C. Custodia di titoli e valori in deposito**
- D. Controlli sulla gestione del servizio di tesoreria**

A. Riscossioni e pagamenti per conto dell'Azienda

L'Istituto Tesoriere provvede a riscuotere tutte le somme spettanti alle Aziende sanitarie.

E' tenuto ad accettare le somme che i terzi intendono versare a qualsiasi titolo, salvo che le Aziende sanitarie non l'abbiano espressamente diffidato dal riscuoterle, rilasciando in luogo e in vece delle Aziende sanitarie, quietanza liberatoria numerata progressivamente per anno.

Le somme dovute all'Azienda sono introitate attraverso diverse forme (versamento presso le filiali dell'Istituto Tesoriere, casse a riscossione diretta delle Aziende sanitarie, macchine riscuotitrici automatiche, bonifico, assegni circolari "non trasferibili" intestati all'Azienda o al Tesoriere, c/c postale, vaglia postali, POS con bancomat e carte di credito, pagamento on-line,.....).

Giornalmente il Tesoriere provvede ad inviare, mediante apposito giornale cartaceo e/o in via informatica, le somme versate a favore dell'Azienda, avendo cura di indicare i dati identificativi del versante e la causale del versamento.

Il ciclo operativo relativo alla riscossione è il seguente:

contabilizzazione – incasso – emissione ordinativo.

La contabilizzazione è effettuata dal Servizio Economico e Finanziario e dagli appositi uffici dei Servizi Amministrativi dei Distretti/Ospedali, nonché dagli altri uffici di Servizi/UUOO per i quali è prevista la fatturazione di proventi di competenza dell'Azienda. A tal fine si rinvia alla linea guida "Crediti – Ricavi".

La contabilizzazione può avvenire prima o dopo l'incasso. E' compito dell'Azienda quindi procedere alla regolarizzazione una volta avvenuta la comunicazione dell'incasso.

La regolarizzazione delle entrate è effettuata sulla base di ordini d'incasso (reversali) anche cumulativi (se del caso con eventuali elenchi o prospetti allegati).

La regolarizzazione delle entrate prevede anche il riscontro tra il giornale/estratto conto del Tesoriere e le registrazioni contabili effettuate (crediti esistenti) e la conseguente chiusura delle partite aperte.

Il Servizio Economico e Finanziario provvede poi all'emissione dell'ordinativo d'incasso informatico, alla firma digitale e alla trasmissione in via informatica al Tesoriere degli ordinativi di incasso.

Gli ordinativi d'incasso, numerati progressivamente, devono recare, oltre all'importo e al debitore, l'indicazione circa: l'attribuzione alla contabilità fruttifera o infruttifera e se trattasi di incassi di somme con vincolo di specifica destinazione, i codici necessari ai fini della predisposizione delle informazioni periodiche sui flussi di cassa obbligatori a norma di legge (codice SIOPE), l'eventuale riferimento del sospeso di cassa, la causale del versamento.

Il documento deve essere corredato da firma digitale (di cui al D.P.R. 28 dicembre 2000 n.445, al D.Lgs 23 gennaio 2002 n.10, al D.P.R. 7 aprile 2003 n.137, al D.Lgs 1 marzo 2005 n.82) del Responsabile dell'U.O Economico e Finanziario o suoi sostituti autorizzati alla firma.

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno delle seguenti attività inerenti alla riscossione:

1. *ricevimento giornaliero del giornale di cassa e dell'elenco delle riscossioni in conto "sospeso"*
2. *riscontro delle somme introitate con le registrazioni contabili effettuate (crediti esistenti) e chiusura delle partite aperte, con contabilizzazione, qualora non integrata da procedura informatica, delle entrate non ancora rilevate in contabilità*
3. *emissione dell'ordinativo di incasso (reversale) anche cumulativo*

4. *firma digitale del documento*
5. *trasmissione in via telematica dell'ordinativo di incasso*
6. *riscontro dell'avvenuta lavorazione/esecuzione del documento inviato ai fini della chiusura della partita da parte del Tesoriere*

Il ciclo operativo relativo al pagamento di norma è il seguente:

contabilizzazione – liquidazione – pagamento attraverso emissione dell'ordinativo

La contabilizzazione è effettuata dall'U.O. Economico e Finanziario attraverso la presa in carico, prevalentemente in via informatica, dei documenti (fatture, note contabili).

Segue poi la fase liquidatoria dei documenti ad opera dei competenti Servizi/UUOO aziendali che autorizzano l'U.O. Economico e Finanziario a disporre il pagamento.

La disposizione al Tesoriere da parte delle Aziende sanitarie avviene sulla base di ordinativi individuali o cumulativi (mandati), nonché di ruoli di spesa fissa ed elenchi di spese ricorrenti.

Le Aziende sanitarie trasmettono all'Istituto Tesoriere i titoli di pagamento in via telematica con ordinativi informatici. I pagamenti sono eseguiti e contabilizzati dal Tesoriere nei limiti delle effettive disponibilità di cassa, ovvero a valere sull'anticipazione concessa.

Il Tesoriere provvede alla relativa contabilizzazione dell'operazione disposta nel conto di cassa.

Compete al Tesoriere un controllo di regolarità formale sull'ordinativo, mentre compete all'Azienda fornire tutti i dati necessari al fine di garantire la regolarità e la legalità dell'operazione.

Gli ordinativi di pagamento, numerati progressivamente, devono recare, oltre all'importo e al creditore, la causale del pagamento e l'indicazione circa l'eventuale utilizzo di somme con vincolo di destinazione, nonché le altre indicazioni o classificazioni previste dalla normativa vigente, quali, attualmente, i codici necessari ai fini della predisposizione delle informazioni periodiche sui flussi di cassa obbligatori a norma di legge (codice SIOPE).

Gli ordinativi sono trasmessi in via informatica al Tesoriere dal Responsabile del Servizio Risorse Economiche e Finanziarie, o suoi sostituti autorizzati alla firma, che vi appone la firma digitale (di cui al D.P.R. 28 dicembre 2000 n.445, al D.Lgs 23 gennaio 2002 n.10, al D.P.R. 7 aprile 2003 n.137, al D.Lgs 1 marzo 2005 n.82).

Gli ordinativi di pagamento relativi alla gestione liquidatoria sono firmati dal Direttore Generale o da un suo delegato.

Sui titoli di pagamento estinti deve risultare sempre la data di quietanza; data e quietanza possono essere acquisite anche in modo informatico.

Giornalmente il Tesoriere provvede ad inviare all'Azienda, mediante apposito giornale cartaceo e/o in via informatica, le somme pagate per conto dell'Azienda, avendo cura di indicare i dati identificativi del beneficiario e la causale del pagamento.

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno delle seguenti attività inerenti al pagamento:

1. *contabilizzazione attraverso la presa in carico, prevalentemente in via informatica, dei documenti (fatture, note contabili). A tal fine si rinvia alla linea guida "Debiti – Costi" del Ciclo Passivo*
2. *presa in carico dell'autorizzazione al pagamento (liquidazione)*

3. *emissione dell'ordinativo di pagamento (mandato) anche cumulativo*
4. *firma digitale del documento*
5. *trasmissione in via telematica dell'ordinativo di pagamento*
6. *riscontro in via telematica o cartacea dell'avvenuta lavorazione/esecuzione del documento inviato*

Il Tesoriere invia all'Azienda, di norma tramite opportune procedure informatiche, le seguenti informazioni:

- l'elenco giornaliero delle riscossioni e dei pagamenti effettuati sui singoli conti di cassa (sanitaria, sociale e liquidatoria), con l'evidenziazione della residua disponibilità di cassa (giornale di cassa);
- l'elenco giornaliero delle riscossioni e dei pagamenti in conto "sospeso";
- al termine di ogni mese o su richiesta delle Aziende, elenco degli ordinativi di incasso e pagamento non ancora eseguiti;
- ogni trimestre, la situazione riepilogativa di cassa distinta per riscossioni e pagamenti, ai fini delle verifiche di cassa e delle rendicontazioni trimestrali previste dalla normativa vigente;
- ogni trimestre e al 31 dicembre di ogni anno, gli estratti conto e gli scalari dei conti accessi a nome delle Aziende Sanitarie, regolati per capitali (giorni, numeri) ed interessi maturati;

Deve inoltre inviare a fine esercizio e comunque non oltre il 28 febbraio dell'anno successivo, i conti di cassa annuali, debitamente sottoscritti e corredati dei documenti giustificativi degli incassi e dei pagamenti.

L'Istituto Tesoriere ha l'obbligo di tenere aggiornati e custodire:

- il giornale di cassa;
- il registro giornaliero di carico dei titoli di spesa e di entrata nel quale vanno annotati gli ordini di riscossione ed i titoli di pagamento secondo la data di ricevimento;
- il bollettario delle riscossioni;
- altro previsto dalla convenzione di tesoreria.

B. Anticipazione di cassa

L'anticipazione di cassa è l'unica forma di ricorso al credito a breve termine consentito alle aziende sanitarie.

Come previsto dall'art. 24 della L.R. 50/94, così come modificato dall'art.2, punto1, comma g) del Dlgs n. 229 del 19 giugno 1999, il limite massimo dell'anticipazione di cassa che può essere richiesta dalle Aziende e concessa dal Tesoriere, non può globalmente superare il dodicesimo dell'ammontare annuo del valore dei ricavi, inclusi i trasferimenti, iscritti nel bilancio preventivo annuale.

E' regolata, quanto alle condizioni di tasso e durata, dalla convenzione di tesoreria.

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno delle seguenti attività inerenti all'anticipazione di cassa:

1. *richiesta di adeguamento, da parte dell'Azienda, del limite massimo di importo dell'anticipazione a seguito dell'approvazione del bilancio economico preventivo;*
2. *presa d'atto della concessione di apertura di credito per anticipazione da parte del Tesoriere;*
3. *verifica periodica della situazione dell'anticipazione relativamente all'ammontare dell'eventuale utilizzo;*
4. *verifica dell'estratto conto regolato per capitale ed interessi inviato trimestralmente dal Tesoriere;*
5. *prospetto periodico aziendale di raccordo con la contabilità di cassa del Tesoriere;*
6. *emissione degli ordinativi a seguito dei movimenti e dell'estinzione dell'anticipazione;*

C. Custodia di titoli e valori in deposito

Come previsto dalla L.R. 20 dicembre 1994, n.50 è compito del Tesoriere garantire la custodia e l'amministrazione, ove prevista, dei titoli e dei valori di proprietà delle Aziende, nonché dei titoli e valori depositati a cauzione da parte di terzi a favore delle stesse.

Il Servizio è reso gratuitamente.

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno delle seguenti attività inerenti alla custodia di titoli e valori in deposito:

1. *autorizzazione movimentazione titoli e valori;*
2. *controllo estratti conto periodici trasmessi dal Tesoriere;*

D. Controlli sulla gestione del servizio di tesoreria

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno delle seguenti attività inerenti il controllo sulla gestione del servizio di tesoreria:

1. *Controllo del rispetto delle condizioni stabilite nella convenzione con il Tesoriere: normalmente il compito è svolto dal Servizio Economico Finanziario; tra le eventuali irregolarità da riscontrare si riporta come esempio il tasso d'interesse applicato.*
2. *La corretta applicazione degli interessi passivi e attivi.*
3. *La quadratura delle somme in COGE (mandati e reversali emessi e riscontrati) rispetto ai saldi bancari coi mandati e reversali non esitati e provvisori da regolarizzare.*
4. *Verifica di cassa trimestrale: con periodicità, almeno trimestrale, deve essere effettuata la riconciliazione bancaria complessiva. Partendo dall'estratto conto del Tesoriere, devono essere verificati incassi/pagamenti presenti in contabilità e non presenti nell'estratto conto bancario e viceversa, provvedendo alla tempestiva regolarizzazione dei sospesi. Il funzionario addetto alle operazioni di riconciliazione deve essere soggetto terzo rispetto agli operatori addetti ai pagamenti ed incassi. Tale verifica viene sottoposta al collegio sindacale che redige apposito verbale; il collegio controlla a campione anche alcuni mandati e reversali al fine di verificare il rispetto della procedura e la presenza dei documenti obbligatori che devono completare l'operazione. Nel verbale devono essere riportati eventuali osservazioni e/o rilievi.*

5. *Controlli a campione dei mandati e reversali in merito alla data di esecuzione, alla valuta e alla corretta contabilizzazione.*
6. *Circularizzazione:* A fine esercizio, la registrazione della giacenza nel conto di tesoreria dell'azienda dovrà essere accompagnata da idonea procedura di circularizzazione, attraverso la richiesta di informazioni scritta all'istituto tesoriere.
7. *Controllo volto a verificare l'esistenza di vincoli sulle disponibilità dei crediti bancari:* le procedure dovranno garantire la verifica dell'esistenza di eventuali vincoli sulle disponibilità dei crediti nei confronti dell'istituto tesoriere attraverso idonea procedura di circularizzazione
8. *Controllo sulla documentazione contabile*

I documenti controllati e firmati nelle singole fasi del processo dai funzionari addetti alla verifica sono principalmente:

- Distinte di incasso (es. rendiconti cassa economale e casse di riscossione);
- Mandati di pagamento e reversali di incasso;
- Ricevute emesse dalla tesoreria.

Tale controllo riguarda la tempestività dei versamenti e la pronta segnalazione alla Contabilità generale; vengono poi verificate le ricevute rilasciate dal tesoriere con le distinte di versamento, le distinte di incasso e le reversali.

La procedura deve disciplinare anche i controlli da porre in essere sui documenti verificando:

- l'esistenza della firma dei mandati da parte del personale incaricato;
- la corrispondenza del mandato con la spesa ;
- l'evidenza dell'avvenuto pagamento sui giustificativi di spesa ;
- il controllo della sussistenza di eventuali azioni legali o incassi coattivi;
- la sussistenza di eventuali cessionari di crediti ;
- la presenza, quando prevista, del Durc, del codice Siope, del Cig, del Cup...;
- la presenza del documento attestante l'assenza di inadempimenti nei casi previsti dall'art. art 48 bis DPR 602/73;
- altre verifiche previste dalla normativa vigente.

Per il rigido principio della separazione funzionale i controlli vanno fatti da soggetti terzi rispetto a coloro che hanno effettuato il pagamento.

CONTROLLI INFRAGRUPPO E CONSOLIDAMENTO DEI DATI

.....

ASPETTI RILEVATIVI E CONTABILI

.....

ASPETTI FISCALI

Per quanto riguarda gli aspetti fiscali si rinvia a quanto scritto nella medesima sezione nella linea guida "Crediti – Ricavi".

CONSERVAZIONE DELLA DOCUMENTAZIONE

Si ritiene che, dalle norme di ordinata contabilità, discenda l'obbligo civilistico di conservazione della documentazione relativa alle movimentazioni delle disponibilità liquide, tenuto anche conto dell'evoluzione nella normativa in materia di de-materializzazione (es. mandato informatico).

ALLEGATI

.....

La Linea Guida regionale dell'Area Disponibilità Liquide è stata predisposta dal seguente Gruppo di lavoro:

- Cristina Vacondio Azienda USL di Reggio Emilia
- Laura Calligaro Azienda Ospedaliero-Universitaria di Bologna
- Liliana Rocca Collegio sindacale Azienda Ospedaliero-Universitaria di Bologna
- Laura Pambieri Azienda USL di Ferrara
- Gianni Gambi Azienda USL di Imola
- Niccolò Persiani Esperto contabile e di procedure
- Renata Cavicchi Servizio Amministrazione del Servizio Sanitario Regionale, Sociale e Socio-Sanitario



Piano Attuativo della Certificabilità

Deliberazione della Giunta Regionale n. 865 del 24 giugno 2013

LINEA GUIDA REGIONALE
PER LA DEFINIZIONE DELLE PROCEDURE AMMINISTRATIVO CONTABILI
DELLE AZIENDE SANITARIE E OSPEDALIERE DELLA REGIONE EMILIA ROMAGNA

IL PATRIMONIO NETTO

SCOPO/OBIETTIVO

La presente linea guida è redatta allo scopo di fornire gli elementi essenziali di supporto per la redazione delle procedure amministrativo-contabili relative al patrimonio netto delle aziende sanitarie e ospedaliere del Servizio Sanitario Regionale. Tali procedure dovranno essere redatte secondo il modello regionale definito dallo specifico Gruppo di lavoro.

La presente linea guida fornisce, in particolare, i requisiti minimi richiesti a livello regionale al fine di garantire, nella redazione dei bilanci aziendali e nella stesura delle procedure amministrativo contabili finalizzate alla certificabilità dei dati, il rispetto delle seguenti asserzioni:

- **esistenza/competenza:** tutti i conti di patrimonio netto esposti nello stato patrimoniale riflettono operazioni opportunamente autorizzate e propriamente contabilizzate fra i conti di patrimonio netto;
- **diritti/obblighi:** le voci di patrimonio derivano realmente da diritti e obbligazioni assunti dall'azienda;
- **completezza:** tutte le operazioni opportunamente autorizzate, riguardanti i conti di patrimonio netto alla data di bilancio, sono incluse nei conti di patrimonio netto;
- **valutazione/misurazione:** i conti di patrimonio netto sono esposti nello stato patrimoniale per l'importo appropriato;
- **presentazione e informativa:** i conti di patrimonio netto sono propriamente classificati, descritti ed esposti in bilancio secondo corretti principi contabili.

Tali asserzioni verranno garantite attraverso la corretta:

- autorizzazione, formale e preliminare, delle operazioni gestionali e contabili che hanno un impatto sul patrimonio netto;
- esecuzione e registrazione delle operazioni;
- determinazione dei valori alla chiusura dell'esercizio;
- esposizione in bilancio, ivi compresa l'adeguatezza dell'informativa di dettaglio fornita in nota integrativa.

CAMPO DI APPLICAZIONE

La presente linea guida si applica alle seguenti procedure, ritenute minimali nella organizzazione amministrativo contabile delle aziende del Servizio Sanitario Regionale:

1. assegnazione di contributi in conto capitale da regione e altri soggetti pubblici;
2. assegnazione di lasciti e donazioni da privati;
3. destinazione a investimento di contributi in conto esercizio indistinti;
4. destinazione a investimento di contributi in conto esercizio vincolati e finalizzati;
5. alienazione di cespiti la cui acquisizione sia stata interamente o parzialmente finanziata da contributi in conto capitale, lasciti e donazioni;
6. destinazione dell'utile d'esercizio;
7. contributi per ripiano di perdite.

La presenza delle suddette procedure può essere garantita anche attraverso una diversa organizzazione del manuale definito a livello aziendale.

RIFERIMENTI NORMATIVI E REGOLAMENTARI

- D.lgs. n. 118/2011 "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42";
- D.M. 15/06/2012: "Nuovi modelli di rilevazione economica «Conto economico» (CE) e «Stato patrimoniale» (SP) delle Aziende del Servizio sanitario nazionale";
- D.M. 20/03/2013: "Modifica degli schemi dello Stato patrimoniale, del Conto economico e della Nota integrativa delle Aziende del Servizio Sanitario nazionale";
- Codice civile, artt. 2423-2428;
- Principio Contabile Nazionale OIC 28 "Il patrimonio netto";
- Casistica applicativa ministeriale per le Aziende - Documento 1 "La sterilizzazione degli ammortamenti – aggiornato 2013" (in corso di discussione in sede di Conferenza Stato-Regioni);
- Casistica applicativa ministeriale per le Aziende - Documento 2 "Le immobilizzazioni materiali" (in corso di discussione in sede di Conferenza Stato-Regioni);
- Casistica applicativa ministeriale per le Aziende - Documento 3 "Il patrimonio netto" (in corso di discussione in sede di Conferenza Stato-Regioni);
- L. n. 67/88 art. 20 "Disposizioni in materia sanitaria";
- L.R. n. 38/2002 art. 36 "Programma regionale di investimenti in sanità";
- D.M., delibere dell'Assemblea Legislativa, delibere della Giunta Regionale, altri provvedimenti finalizzati alla realizzazione di interventi per beni durevoli;
- Manuale del sistema di controllo interno e di organizzazione contabile delle Aziende sanitarie – Ciclo delle immobilizzazioni materiali ed immateriali, approvato nell'ambito del progetto regionale REBISAN.

DEFINIZIONI E ABBREVIAZIONI

Finanziamenti per investimenti

I finanziamenti per investimenti identificano dei contributi in conto capitale assegnati alle Aziende sanitarie per finanziare l'acquisto, la costruzione, la riattivazione, l'ampliamento e la manutenzione incrementativa delle immobilizzazioni.

Tali finanziamenti sono iscritti in apposite voci del Patrimonio Netto sulla base del soggetto erogatore:

- Finanziamenti da Stato per investimenti - ex art. 20 Legge 67/88;
- Finanziamenti da Stato per investimenti - per ricerca;
- Finanziamenti da Stato per investimenti - altro;
- Finanziamenti da Regione per investimenti;
- Finanziamenti da altri soggetti pubblici per investimenti.

Successivamente, i finanziamenti per investimenti vengono progressivamente stornati a conto economico per sterilizzare gli ammortamenti (e le eventuali minusvalenze) delle immobilizzazioni acquisite con tali risorse.

Donazioni e lasciti in denaro vincolati ad investimenti

Le donazioni e i lasciti in denaro vincolati a investimenti vengono trattati in analogia con i finanziamenti per investimenti.

Si considerano vincolati le donazioni e i lasciti il cui mancato utilizzo, secondo le modalità prestabilite, ne comporti la possibile revoca. Donazioni e lasciti in denaro vincolati sono iscritti in bilancio al momento dell'incasso ovvero al momento dell'esistenza di un atto formale di donazione o lascito (atto notarile, testamento ecc.) e della relativa accettazione formale da parte dell'Azienda.

Rientrano in questa fattispecie anche le donazioni e i lasciti in denaro non vincolati dal soggetto erogatore, ma destinati dall'Azienda all'effettuazione di investimenti al momento dell'accettazione.

Donazioni, lasciti e conferimenti di cespiti

Questa fattispecie comporta direttamente la donazione o il conferimento all'Azienda di un cespite.

Le donazioni e i conferimenti di cespiti vengono trattati in analogia con i finanziamenti per investimenti. Il cespite viene valutato sulla base del presumibile valore di mercato alla data di acquisizione¹ e viene iscritto in bilancio tra le immobilizzazioni, con contropartita nel Patrimonio Netto.

¹ Casistica applicativa ministeriale per le Aziende - Documento 2 "Le immobilizzazioni materiali" (in corso di discussione in sede di Conferenza Stato-Regioni): date le specificità del contesto pubblico, il presumibile valore di mercato corrisponde al valore indicato nell'atto di donazione o lascito, nella documentazione avente valenza fiscale, se concomitante, oppure, in assenza, a quanto risultante da perizia. Per la valutazione dei cespiti ricevuti in conferimento si fa riferimento al valore indicato nell'atto di conferimento o, in assenza, determinato mediante perizia.

Finanziamenti per investimenti da rettifica contributi in conto esercizio

I finanziamenti per investimenti da rettifica contributi in conto esercizio sono contributi in conto esercizio destinati dall'Azienda al finanziamento degli investimenti. Al riguardo, è opportuno evidenziare che, nella logica del D.lgs. 118/2011, tutti gli investimenti privi di fonti di finanziamento dedicate si intendono finanziati con contributi in conto esercizio.

Dal punto di vista contabile, l'apposita voce di patrimonio netto è alimentata tramite storno indiretto dal conto economico allo stato patrimoniale (attraverso la voce CE A.2) dei contributi in conto esercizio che vengono destinati all'acquisizione di immobilizzazioni.

Successivamente, tale voce di patrimonio netto è progressivamente ristornata a conto economico per sterilizzare gli ammortamenti delle immobilizzazioni acquistate con tali risorse.

I contributi in conto esercizio destinabili al finanziamento degli investimenti sono quelli derivanti:

- dal riparto del Fondo sanitario regionale indistinto (finanziamento a quota capitaria dei livelli di assistenza, di progetti e funzioni non tariffate);
- dal riparto del Fondo sanitario regionale vincolato (contributi vincolati dallo Stato al perseguimento di specifici obiettivi);
- dal riparto del Fondo sanitario regionale finalizzato (contributi finalizzati dalla Regione al perseguimento di specifici obiettivi);
- dal riparto di altri contributi (contributi da altri soggetti pubblici, da privati, per ricerca, ecc.).

La destinazione dei contributi in conto esercizio indistinti - quota capitaria al finanziamento degli investimenti è possibile soltanto in presenza di una situazione di pareggio di bilancio e comporta l'acquisizione dell'autorizzazione regionale, rilasciata previa verifica del contesto, della fattibilità e della sostenibilità economico-finanziaria dell'intervento. L'autorizzazione regionale si intende concessa al momento dell'approvazione del Piano pluriennale degli investimenti allegato al Bilancio Economico Preventivo; qualora, in corso d'anno, si rendano necessarie delle modifiche rispetto agli investimenti programmati e finanziati con contributi in conto esercizio, dovranno essere acquisite ulteriori e specifiche autorizzazioni regionali.

Destinazione dell'utile d'esercizio

Il D.lgs. n. 118/2011 dispone che l'utile d'esercizio sia prioritariamente destinato al ripiano delle perdite pregresse aziendali. L'eventuale eccedenza può essere accantonata a riserva ovvero essere resa disponibile per il ripiano delle perdite del S.S.R.

La destinazione dell'utile viene proposta nella relazione sulla gestione che correda il bilancio d'esercizio ed è subordinata all'approvazione definitiva del bilancio stesso da parte della Regione.

Contributi per ripiano perdite

I contributi per ripiano perdite sono contributi specificamente assegnati a tal fine dalla Regione.

Tali contributi sono rilevati in un'apposita voce del Patrimonio Netto sulla base del provvedimento regionale di assegnazione. Al momento dell'incasso, il contributo viene stornato dall'apposita voce del patrimonio netto e portato a diretta riduzione della perdita all'interno della voce "utili e perdite portati a nuovo".

CARATTERISTICHE ED INDICAZIONI COMUNI DELLE PROCEDURE

I movimenti del patrimonio netto sono, generalmente, di numero limitato e di natura tale da richiedere l'intervento:

- da un punto di vista decisionale, dei massimi organi esecutivi e/o deliberanti dell'azienda;
- da un punto di vista procedurale, in prevalenza degli uffici contabili.

Al riguardo, le procedure dovranno caratterizzarsi per:

- Separazione dei compiti e delle responsabilità: le diverse fasi della procedura devono essere gestite assicurando una separazione dei compiti e delle responsabilità.
- Uso e controllo di documenti idonei e approvati: ogni operazione deve essere accompagnata e comprovata da appositi documenti, approvati prima della loro rilevazione contabile.
- Analisi periodica delle risultanze contabili da parte di personale indipendente da quello addetto alla loro tenuta: la correttezza e l'attendibilità delle scritture contabili devono essere periodicamente controllate da personale diverso da, e non subordinato a, quello addetto alla tenuta delle scritture stesse.
- Accuratezza: il sistema di controllo interno deve consentire una corretta determinazione e contabilizzazione dei valori, secondo processi di calcolo corretti.
- Competenza: il sistema di controllo interno deve consentire la corretta attribuzione dei valori rilevati al periodo di competenza, come definito dalle norme, dai principi contabili e dalla relativa casistica.

Per facilitare la redazione delle procedure amministrativo-contabili, si ritiene opportuno articolare le attività che devono essere assicurate secondo una sequenza logico-temporale, ossia per fasi progressive. Nel seguito:

1. Per ciascuna delle procedure indicate nella sezione "campo di applicazione", si individuano le fasi essenziali. Tali fasi sono rappresentate anche nella Tabella 1.
2. Per ogni fase, si richiede di specificare:
 - Soggetto responsabile e UO coinvolte, anche attraverso la predisposizione, per ogni procedura, di un'apposita Matrice delle responsabilità. A titolo puramente esemplificativo, la Tabella 2 propone una Matrice aziendale delle responsabilità riferita alla procedura "1. Assegnazione di contributi in conto capitale da Regione e altri Enti pubblici".
 - Tempi/scadenze.
 - Documentazione da acquisire o produrre; modalità di protocollazione, conservazione e archiviazione della documentazione stessa.
 - Flussi informativi tra le UO coinvolte (contenuti, modalità, tempistica), con particolare attenzione ai flussi indirizzati all'UO preposta alle registrazioni contabili.
 - Periodiche quadrature dei valori contabili sia tra loro sia con dati / prospetti extra-contabili.
 - Modalità e momenti di registrazione contabile (anche attraverso il rinvio al Regolamento aziendale di contabilità oppure ad istruzioni operative più specifiche).
3. Per alcune fasi, si indicano ulteriori requisiti più specifici.

Tabella 1. Procedure minime e relative fasi essenziali

Formulazione nei documenti di bilancio (relazione sulla gestione) della proposta di destinazione dell'eventuale utile, previo parere favorevole del Collegio Sindacale								6.1	
Verifica dell'approvazione regionale del bilancio								6.2	
Valutazione economica/funzionale del cespite oggetto del lascito o donazione		2.1							
Accettazione formale e preliminare del lascito o donazione		2.2							
Valutazione/analisi del bene da alienare						5.1			
Acquisizione dell'autorizzazione formale e preliminare per ogni alienazione						5.2			
Effettuazione dell'alienazione						5.3			
Identificazione formale, per ciascun bene alienato, della destinazione del corrispettivo						5.4			
Acquisizione preliminare dell'autorizzazione regionale all'effettuazione di investimenti			3.1					6.3	
Autorizzazione aziendale all'effettuazione di investimenti			3.2		4.2			6.4	
Richiesta dei contributi al soggetto finanziatore	1.1								
Assegnazione dei contributi all'azienda	1.2				4.1				7.1
Effettuazione degli investimenti finanziati	1.3	2.3	3.3	4.3	5.6			6.5	
Rendicontazione al soggetto finanziatore	1.4	2.4		4.4					
Incasso dei contributi	1.5	2.5		4.5	5.5				7.2
Acquisizione dell'attestazione del collegio sindacale					5.7				
Sterilizzazione degli ammortamenti	1.6	2.6	3.4	4.6	5.8				
Controlli contabili di fine anno	1.7	2.7	3.5	4.7	5.9			6.6	7.3

1. Assegnazione di contributi in conto capitale da regione e altri soggetti pubblici

2. Assegnazione di lasciti e donazioni da privati

3. Destinazione a investimento di contributi in conto esercizio indistinti

4. Destinazione a investimento di contributi in conto esercizio vincolati e finalizzati.

5. Alienazione di cespiti la cui acquisizione sia stata interamente o parzialmente finanziata da contributi in conto capitale, lasciti e donazioni

6. Destinazione dell'utile d'esercizio

7. Contributi per ripiano di perdite

1. Assegnazione di contributi in conto capitale da regione e altri soggetti pubblici.

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno nelle seguenti fasi:

- 1.1. Richiesta dei contributi al soggetto finanziatore.
- 1.2. Assegnazione dei contributi all'azienda.
- 1.3. Effettuazione degli investimenti finanziati.
- 1.4. Rendicontazione al soggetto finanziatore.
- 1.5. Incasso dei contributi.
- 1.6. Sterilizzazione degli ammortamenti.
- 1.7. Controlli contabili di fine anno.

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi:

1.2. Assegnazione dei contributi all'azienda:

- Identificazione puntuale di ciascun contributo assegnato, in termini almeno di: soggetto erogatore; estremi dei provvedimenti formali di concessione del contributo; estremi dell'eventuale provvedimento aziendale di recepimento del contributo; oggetto del contributo; ammontare del contributo; eventuali vincoli all'impiego del contributo; eventuali obblighi di rendicontazione del contributo, con relativi tempi e modalità.
- Periodico controllo dell'avvenuta registrazione contabile dei contributi assegnati, con verifica della correttezza dei conti utilizzati.

1.3. Effettuazione degli investimenti finanziati:

- Identificazione puntuale, per ciascun contributo, del relativo utilizzo (anche attraverso opportuno collegamento con le procedure del ciclo immobilizzazioni e del ciclo tesoreria), in termini almeno di: fornitore; estremi del contratto con il fornitore; documenti di acquisto; identificativo e caratteristiche fisico-tecniche e contabili del cespite acquisito; valore di iscrizione in bilancio del cespite acquisito; collaudi; pagamenti effettuati.
- Identificazione puntuale del momento in cui può iniziare l'ammortamento del cespite e quindi la relativa sterilizzazione, coerentemente con quanto indicato nella Linea Guida regionale "Le Immobilizzazioni immateriali e materiali" in corso di completamento.
- Periodico controllo dell'avvenuta registrazione contabile degli investimenti effettuati, con verifica della correttezza dei conti utilizzati.

1.4. Rendicontazione al soggetto finanziatore:

- Identificazione puntuale, per ciascun contributo assegnato, delle eventuali rendicontazioni effettuate per ottenere l'erogazione monetaria del contributo o successive all'erogazione stessa, a completamento dell'intervento finanziato.
- Quadratura contabile tra i dati oggetto di ogni rendicontazione e i dati contabili.

1.5. Incasso dei contributi:

- Particolare attenzione all'invio della documentazione alle UO responsabili dell'impiego e della rendicontazione del finanziamento.
- Identificazione puntuale degli incassi effettuati per ogni contributo, anche attraverso opportuno collegamento con le procedure del ciclo tesoreria.
- Acquisizione e conservazione delle eventuali comunicazioni ufficiali di erogazione del contributo da parte del soggetto finanziatore.
- Quadratura almeno annuale tra le assegnazioni ricevute, i relativi incassi e i dati contabili presenti nel sistema, anche attraverso una circolarizzazione con i soggetti finanziatori.

1.6. Sterilizzazione degli ammortamenti:

- Individuazione puntuale, per ogni cespite, delle fonti di finanziamento e, di conseguenza, dell'assoggettamento totale o parziale alla sterilizzazione degli ammortamenti. In prospettiva, l'associazione di ciascun cespite con le relative fonti di finanziamento dovrà essere assicurata con soluzioni informatiche.
- Specificazione, anche mediante collegamenti con le procedure inventariali dell'azienda, (i) per ciascun cespite presente al 31/12, della parte sterilizzabile dell'ammortamento e (ii) per ciascun cespite alienato o dismesso nel corso dell'esercizio, della parte sterilizzabile dell'eventuale ammortamento e dell'eventuale minusvalenza o insussistenza.
- Determinazione degli ammortamenti da sterilizzare.
- Determinazione delle minusvalenze e insussistenze da sterilizzare.

1.7. Controlli contabili di fine anno:

Attività da effettuarsi in sede di chiusura del bilancio d'esercizio, da parte dell'UO Bilancio:

- Confrontare il valore dei finanziamenti per investimenti con quello esposto nel bilancio dell'esercizio precedente.
- Motivare e documentare la variazione in termini di finanziamenti ricevuti nell'esercizio, sterilizzazioni d'esercizio, alienazioni di cespiti avvenute nell'esercizio e altre eventuali cause.
- Con riferimento ai finanziamenti ricevuti nell'esercizio, verificare la corrispondenza tra i provvedimenti di assegnazione e le somme iscritte in bilancio.
- Verificare la corrispondenza tra finanziamenti ricevuti da un lato, correlati crediti, cespiti ed eventuali altre attività dall'altro.
- Circolarizzare i principali crediti.
- Riconciliare il valore dei finanziamenti per investimenti iscritti nel patrimonio netto con il valore netto dei cespiti così finanziati iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale.

Tabella 2. Esempio di matrice delle responsabilità

A titolo puramente esemplificativo, si propone uno schema di matrice delle responsabilità relativa alla procedura "1. Assegnazione di contributi in conto capitale da Regione ed altri soggetti pubblici".

	DIREZIONE AZIENDALE	UO BILANCIO		U.O. AREA TECNICA (PATRIMONIO-PROVEDITORATO-DIP.TO TECNOLOGIE SAN.-SERV.INFORMATICO)					
		DIRETTORE	UFFICIO CONTABILITA'	CICLO ATTIVO	CICLO PASSIVO	DIRETTORE	UFF.ACQUISTI/GARE	UFF.CONTABILITA' E LIQUIDAZIONE FATTURE	UFFICIO INVENTARIAZIONE
Richiesta dei contributi all'ente finanziatore.	R					C			
Assegnazione dei contributi all'azienda.		C	C			R		C	
Impiego dei contributi.		C			C	R	C	C	C
Rendi contazione all'ente finanziatore.						R	-	C	
Incasso dei contributi.		R	C			C			
Sterilizzazioni ammortamenti.		C			C	R			C
Controlli contabili di fine anno		R	C	C	C	C	C	C	C

R = responsabile C = coinvolto

2. Assegnazione di lasciti e donazioni da soggetti privati

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno nelle seguenti fasi:

- 2.1. Valutazione economica/funzionale del cespite oggetto del lascito o donazione (nel caso di lasciti e donazioni in natura).
- 2.2. Accettazione formale e preliminare del lascito o donazione.
- 2.3. Effettuazione degli investimenti finanziati² (nel caso di lasciti e donazioni in denaro vincolati a investimenti) o acquisizione fisica del bene (nel caso di lasciti e donazioni in natura).
- 2.4. Rendicontazione al soggetto finanziatore (se prevista).
- 2.5. Incasso del lascito o donazione (nel caso di lasciti e donazioni in denaro vincolati a investimenti).
- 2.6. Sterilizzazione degli ammortamenti.
- 2.7. Controlli contabili di fine anno.

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi:

2.1. Valutazione economica/funzionale del cespite oggetto del lascito o donazione:

- Effettuazione di una valutazione economica/funzionale del cespite oggetto del lascito o donazione, in termini di valore, utilità, rispondenza a tecniche recenti, compatibilità con i beni già posseduti dall'azienda, presumibili costi di installazione, presumibili costi di funzionamento, centro di costo di destinazione, coerenza del lascito o della donazione con l'eventuale Codice etico aziendale.

2.2. Accettazione formale e preliminare del lascito o donazione:

- Necessità di un'accettazione formale e preliminare del lascito o donazione.
- Con modalità opportunamente differenziate tra lasciti e donazioni in denaro destinati a investimenti e lasciti e donazioni di cespiti, identificazione puntuale di ciascun lascito o donazione assegnato, in termini almeno di soggetto erogatore, estremi dell'atto formale di assegnazione, oggetto, ammontare, vincoli all'impiego o eventuali obblighi di rendicontazione del lascito o donazione con relativi tempi e modalità, decisione aziendale di accettazione o rinuncia.
- Periodico controllo dell'avvenuta registrazione contabile di lasciti e donazioni, con verifica della correttezza dei conti utilizzati.

2.3. Effettuazione degli investimenti finanziati (nel caso di lasciti e donazioni in denaro vincolati a investimenti) o acquisizione fisica del bene (nel caso di lasciti e donazioni in natura):

- Per lasciti e donazioni in denaro vincolati a investimenti, requisiti analoghi alla procedura relativa ai contributi in conto capitale (fase 1.3).
- Per lasciti e donazioni di cespiti, le informazioni da identificare sono parzialmente diverse (non vi sono, per esempio, documenti di acquisto né pagamenti). È d'altra parte necessario determinare il valore a cui iscrivere in bilancio il cespite.

2.4. Rendicontazione al soggetto finanziatore (se prevista):

- Requisiti analoghi alla procedura relativa ai contributi in conto capitale (fase 1.4).

2.5. Incasso del lascito o donazione (nel caso di lasciti e donazioni in denaro vincolati a inve-

² Fase ipotizzata antecedente l'incasso e svincolata dallo stesso.

stimenti):

- Requisiti analoghi alla procedura relativa ai contributi in conto capitale (fase 1.5).

2.6. Sterilizzazione degli ammortamenti:

- Requisiti analoghi alla procedura relativa ai contributi in conto capitale (fase 1.6).

2.7. Controlli contabili di fine anno:

Attività da effettuarsi in sede di chiusura del bilancio d'esercizio, da parte dell'UO Bilancio:

- Confrontare il valore delle riserve da donazioni e lasciti vincolati a investimenti con quello esposto nel bilancio dell'esercizio precedente.
- Motivare e documentare la variazione in termini di donazioni e lasciti ricevuti nell'esercizio, sterilizzazioni d'esercizio, alienazioni di cespiti avvenute nell'esercizio e altre eventuali cause.
- Con riferimento a donazioni e lasciti ricevuti nell'esercizio, verificarne la formale accettazione, nonché la corrispondenza degli atti formali di assegnazione e accettazione con le somme iscritte in bilancio.
- Verificare la corrispondenza tra donazioni e lasciti ricevuti da un lato, correlati crediti, cespiti ed eventuali altre attività dall'altro.
- Circolarizzare i principali crediti.
- Riconciliare il valore delle riserve da donazioni e lasciti vincolati a investimenti iscritte nel patrimonio netto con il valore netto dei cespiti così finanziati iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale.

3. Destinazione a investimento di contributi in conto esercizio indistinti

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno nelle seguenti fasi:

- 3.1. Acquisizione preliminare dell'autorizzazione regionale all'impiego di contributi in c/esercizio indistinti - quota capitaria per il finanziamento di investimenti.³
- 3.2. Autorizzazione aziendale all'impiego di contributi in c/esercizio indistinti per il finanziamento di investimenti.
- 3.3. Effettuazione degli investimenti finanziati.
- 3.4. Sterilizzazione degli ammortamenti.
- 3.5. Controlli contabili di fine anno.

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi:

3.3. Effettuazione degli investimenti finanziati.

- Requisiti analoghi alla procedura relativa ai contributi in conto capitale (fase 1.3).
- Il periodico controllo delle registrazioni contabili deve verificare anche che siano state effettuate le scritture richieste dalla casistica ministeriale sulla sterilizzazione degli ammortamenti (storno a patrimonio netto dei contributi in conto esercizio utilizzati per finanziare gli investimenti).

3.4. Sterilizzazione degli ammortamenti.

- Requisiti analoghi alla procedura relativa ai contributi in conto capitale (fase 1.6).

³ Vedere paragrafo Aspetti rilevativi e contabili.

3.5. Controlli contabili di fine anno:

Attività da effettuarsi in sede di chiusura del bilancio d'esercizio, da parte dell'UO Bilancio:

- Confrontare il valore dei "Finanziamenti per investimenti da rettifica contributi in conto esercizio" con quello esposto nel bilancio dell'esercizio precedente.
- Motivare e documentare la variazione in termini di contributi in conto esercizio stornati a patrimonio netto nel corso dell'esercizio, sterilizzazioni d'esercizio, alienazioni di cespiti avvenute nell'esercizio e altre eventuali cause.
- Con riferimento ai contributi stornati a patrimonio netto nell'esercizio, verificare la corrispondenza dei relativi provvedimenti di autorizzazione regionale e aziendale con le somme iscritte in bilancio.
- Riconciliare il valore dei finanziamenti per investimenti da rettifica contributi in conto esercizio iscritti nel patrimonio netto con il valore netto dei cespiti così finanziati iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale.

4. Destinazione a investimento di contributi in conto esercizio vincolati o finalizzati

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno nelle seguenti fasi:

- 4.1. Assegnazione dei contributi all'azienda.
- 4.2. Formalizzazione della destinazione a investimento dei contributi in c/esercizio vincolati o finalizzati.
- 4.3. Effettuazione degli investimenti finanziati.
- 4.4. Rendicontazione al soggetto finanziatore (se prevista).
- 4.5. Incasso dei contributi.
- 4.6. Sterilizzazione degli ammortamenti.
- 4.7. Controlli contabili di fine anno.

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi:

4.1. Assegnazione dei contributi all'azienda:

- Requisiti analoghi alla procedura relativa ai contributi in conto capitale (fase 1.2).

4.2. Formalizzazione della destinazione a investimento dei contributi in c/esercizio vincolati o finalizzati:

- Laddove l'atto formale di assegnazione, pur specificando i vincoli all'impiego del contributo o la relativa finalizzazione, non stabilisca se il contributo stesso debba essere destinato a investimenti, l'eventuale destinazione totale o parziale del contributo a investimenti deve essere autorizzata dagli organi aziendali preposti.

4.3. Effettuazione degli investimenti finanziati:

- Requisiti analoghi alla procedura relativa ai contributi in conto capitale (fase 1.3).
- Il periodico controllo delle registrazioni contabili deve verificare anche che siano state effettuate le scritture richieste dalla casistica ministeriale sulla sterilizzazione degli ammortamenti (storno a patrimonio netto dei contributi in conto esercizio utilizzati per finanziare gli investimenti).

4.4. Rendicontazione al soggetto finanziatore (se prevista):

- Requisiti analoghi alla procedura relativa ai contributi in conto capitale (fase 1.4).

4.5. Incasso dei contributi:

- Requisiti analoghi alla procedura relativa ai contributi in conto capitale (fase 1.5).

4.6. Sterilizzazione degli ammortamenti:

- Requisiti analoghi alla procedura relativa ai contributi in conto capitale (fase 1.6).

4.7. Controlli contabili di fine anno.

Attività da effettuarsi in sede di chiusura del bilancio d'esercizio, da parte dell'UO Bilancio:

- Confrontare il valore dei "Finanziamenti per investimenti da rettifica contributi in conto esercizio" con quello esposto nel bilancio dell'esercizio precedente.
- Motivare e documentare la variazione in termini di contributi in conto esercizio stornati a patrimonio netto nel corso dell'esercizio, sterilizzazioni d'esercizio, alienazioni di cespiti avvenute nell'esercizio e altre eventuali cause.
- Con riferimento ai contributi stornati a patrimonio netto nell'esercizio, verificare la corrispondenza dei relativi provvedimenti di assegnazione ed eventualmente di autorizzazione aziendale all'impiego per investimenti con le somme iscritte in bilancio.
- Circolarizzare i principali crediti.
- Riconciliare il valore dei finanziamenti per investimenti da rettifica contributi in conto esercizio iscritti nel patrimonio netto con il valore netto dei cespiti così finanziati iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale.

5. Alienazione di cespiti la cui acquisizione sia stata interamente o parzialmente finanziata da contributi in conto capitale, lasciti o donazioni.

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno nelle seguenti fasi:

- 5.1. Valutazione/analisi del bene da alienare.
- 5.2. Acquisizione dell'autorizzazione formale e preliminare per ogni alienazione.
- 5.3. Effettuazione dell'alienazione.
- 5.4. Identificazione formale, per ciascun bene alienato, della destinazione del corrispettivo.
- 5.5. Incasso del corrispettivo.
- 5.6. Effettuazione dell'investimento finanziato.
- 5.7. Acquisizione dell'attestazione del Collegio Sindacale.
- 5.8. Sterilizzazione degli ammortamenti.
- 5.9. Controlli contabili di fine anno.

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi:

5.1. Valutazione/analisi del bene da alienare:

- Necessità di una valutazione/analisi del bene da alienare, in termini almeno di corrispettivo atteso (da determinarsi tramite perizia laddove previsto dalla normativa, da indicazione regionali o da scelte aziendali) e di eventuali riflessi dell'alienazione sui processi aziendali.

5.2. Acquisizione dell'autorizzazione preliminare per ogni alienazione

- Necessità di un'autorizzazione formale da parte degli organi aziendali preposti.

- Per i beni immobili, di valore ricompreso nei limiti previsti dalla normativa regionale, è necessaria un'autorizzazione regionale che, tra l'altro, indichi l'utilizzo cui destinare il corrispettivo dell'alienazione.
- Per i beni con vincolo storico artistico, è necessaria l'acquisizione formale e preliminare delle specifiche autorizzazioni (es. Direzione Regionale Ministero Beni Artistici e Culturali).

5.3. Effettuazione dell'alienazione:

- Identificazione puntuale di ciascun cespite alienato, in termini di acquirente, estremi del contratto con l'acquirente, documenti di cessione, identificativo e caratteristiche fisico-tecniche e contabili del cespite alienato, valore lordo e netto di iscrizione in bilancio del cespite alienato, corrispettivo pattuito.
- Identificazione puntuale del contributo che aveva finanziato l'acquisizione del cespite.
- Periodico controllo dell'avvenuta registrazione contabile delle alienazioni effettuate, ivi comprese le scritture richieste dalla casistica ministeriale sulla sterilizzazione degli ammortamenti (sterilizzazione dell'eventuale minusvalenza; iscrizione dell'eventuale plusvalenza in apposita riserva per "plusvalenze da reinvestire"; storno dell'eventuale residuo contributo in conto capitale nell'apposita riserva per "contributi da reinvestire").

5.4. Identificazione formale, per ciascun bene alienato, della destinazione del corrispettivo:

- Necessità di identificazione formale della destinazione del corrispettivo (che, secondo quanto stabilito dalla casistica ministeriale sulla sterilizzazione degli ammortamenti, deve essere "stabilita contestualmente all'alienazione e indicata nella nota integrativa del primo bilancio successivo alla vendita").

5.5 Incasso del corrispettivo:

- Requisiti analoghi alla procedura relativa ai contributi in conto capitale (fase 1.5).
- A differenza delle altre procedure, tuttavia, l'incasso è preconditione per l'effettuazione dell'investimento.

5.6. Effettuazione dell'investimento finanziato:

- Requisiti analoghi alla procedura relativa ai contributi in conto capitale (fase 1.3).
- Il periodico controllo delle registrazioni contabili deve verificare anche che siano state effettuate le scritture richieste dalla casistica ministeriale sulla sterilizzazione degli ammortamenti (storno a "finanziamenti per investimenti" delle eventuali riserve per "plusvalenze da reinvestire" e "contributi da reinvestire").

5.7. Acquisizione dell'attestazione del Collegio Sindacale:

- La casistica ministeriale sulla sterilizzazione degli ammortamenti stabilisce che "Nel caso di cessione di beni acquisiti tramite contributi in conto capitale, il corrispettivo dell'alienazione deve essere destinato a nuovi investimenti. La destinazione deve essere stabilita contestualmente all'alienazione e indicata nella nota integrativa del primo bilancio successivo alla vendita. Il corrispettivo dell'alienazione non può essere utilizzato per il nuovo acquisto finché l'azienda non l'abbia riscosso. Il Collegio Sindacale verifica e attesta l'effettivo rispetto di queste disposizioni".

5.8. Sterilizzazione degli ammortamenti:

- Requisiti analoghi alla procedura relativa ai contributi in conto capitale (fase 1.6).

5.9. Controlli contabili di fine anno:

Attività da effettuarsi in sede di chiusura del bilancio d'esercizio, da parte dell'UO Bilancio:

- Confrontare il valore delle riserve per "plusvalenze da reinvestire" e "contributi da reinvestire" con quello esposto nel bilancio del periodo precedente.
- Motivare e documentare eventuali variazioni in termini di alienazioni, reinvestimenti e altre eventuali cause.
- Verificare che alienazioni e reinvestimenti siano stati debitamente autorizzati.
- Circolarizzare i principali crediti derivanti dalle alienazioni.
- Verificare l'esistenza dell'attestazione del Collegio sindacale.

6. Destinazione dell'utile d'esercizio

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno nelle seguenti fasi:

- 6.1. Formulazione nei documenti di bilancio (relazione sulla gestione) della proposta di destinazione dell'eventuale utile, previo parere favorevole del Collegio Sindacale.
- 6.2. Verifica dell'approvazione regionale del bilancio.
- 6.3. Nel caso di destinazione totale o parziale dell'utile a investimento, acquisizione formale e preliminare dell'autorizzazione regionale all'effettuazione dell'investimento.
- 6.4. Nel caso di destinazione totale o parziale dell'utile a investimento, autorizzazione aziendale all'effettuazione dell'investimento.
- 6.5. Nel caso di destinazione totale o parziale dell'utile a investimento, effettuazione dell'investimento finanziato.
- 6.6. Controlli contabili di fine anno.

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi:

6.3. Nel caso di destinazione totale o parziale dell'utile a investimento, acquisizione formale e preliminare dell'autorizzazione regionale all'effettuazione dell'investimento:

- Requisiti analoghi alla procedura relativa ai contributi in conto esercizio indistinti (fase 3.1).

6.5. Nel caso di destinazione totale o parziale dell'utile a investimento, effettuazione dell'investimento finanziato:

- Requisiti analoghi alla procedura relativa ai contributi in conto capitale (fase 1.3).
- Il periodico controllo delle registrazioni contabili deve verificare anche che siano state effettuate le scritture richieste dalla casistica ministeriale (in corso di approvazione) sul patrimonio netto (storno da "Riserve da utili di esercizio destinati a investimenti" a "Fondo di dotazione").

6.6. Controlli contabili di fine anno:

Attività da effettuarsi in sede di chiusura del bilancio d'esercizio, da parte dell'UO Bilancio:

- Confrontare il valore delle "Riserve da utili di esercizio destinati ad investimenti" con quello esposto nel bilancio del periodo precedente.
- Motivare e documentare eventuali variazioni in termini di destinazione degli utili a investimenti, investimenti effettuati e altre eventuali cause.
- Verificare che destinazioni e investimenti siano stati debitamente autorizzati.

7. Contributi per ripiano perdite

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno nelle seguenti fasi:

- 7.1. Assegnazione dei contributi all'azienda.
- 7.2. Incasso dei contributi.
- 7.3. Controlli contabili di fine anno.

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi:

7.1. Assegnazione dei contributi all'azienda:

- Requisiti analoghi alla procedura relativa ai contributi in conto capitale (fase 1.2).

7.2. Incasso dei contributi:

- Requisiti analoghi alla procedura relativa ai contributi in conto capitale (fase 1.5).
- Il periodico controllo delle registrazioni contabili deve verificare anche che siano state effettuate le scritture richieste dal D.lgs. 118/2011 (storno da "contributi per ripiano perdite" a "utili e perdite portati a nuovo").

7.3. Controlli contabili di fine anno.

Attività da effettuarsi in sede di chiusura del bilancio d'esercizio, da parte dell'UO Bilancio:

- Confrontare il valore dei contributi per ripiano perdite con quello esposto nel bilancio del periodo precedente.
- Motivare e documentare eventuali variazioni in termini di assegnazioni e incassi avvenuti nell'esercizio, nonché di altre eventuali cause.
- Verificare la corrispondenza tra i provvedimenti di assegnazione e le somme iscritte in bilancio.
- Circolarizzare i principali crediti.
- Quadrare il valore dei contributi per ripiano perdite iscritti nel patrimonio netto con il valore dei corrispondenti crediti iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale.

Ulteriori controlli contabili di fine anno sul Patrimonio Netto

Oltre ai controlli contabili di fine anno precedentemente elencati, l'UO Bilancio, in sede di chiusura del bilancio d'esercizio, effettua almeno i seguenti ulteriori controlli:

- Fondo di dotazione: confrontare il valore con quello esposto nel bilancio del periodo precedente; motivare e documentare eventuali variazioni.
- Finanziamenti per beni di prima dotazione: confrontare il valore con quello esposto nel bilancio del periodo precedente; motivare e documentare la variazione in termini di sterilizzazioni d'esercizio e altre eventuali cause; riconciliare il valore con il valore netto dei cespiti di prima dotazione iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale.
- Riserve da rivalutazioni: confrontare il valore con quello esposto nel bilancio del periodo precedente; motivare e documentare eventuali variazioni.
- Riserve diverse: confrontare il valore con quello esposto nel bilancio del periodo precedente; motivare e documentare eventuali variazioni.
- Utili (perdite) portati a nuovo: confrontare il valore con quello esposto nel bilancio del periodo precedente; motivare e documentare eventuali variazioni in termini di risultato dell'esercizio precedente, destinazione o copertura di tale risultato, eventuale copertura di perdite di precedenti esercizi, altre eventuali cause.

- Utile (perdita) d'esercizio: verificare la coincidenza con quanto iscritto nel conto economico.
- Verificare la corretta classificazione dei conti di patrimonio netto nelle voci del modello SP e dello schema di stato patrimoniale.
- Verificare la puntuale corrispondenza tra valori iscritti nel modello SP e nello schema di stato patrimoniale, parte sanitaria.
- Verificare la completa e corretta compilazione della nota integrativa, nonché la puntuale corrispondenza tra valori di patrimonio netto iscritti nello stato patrimoniale, nella nota integrativa e nella relazione sulla gestione.
- Verificare la presenza, nella relazione sulla gestione, della proposta di destinazione dell'eventuale utile d'esercizio.
- Esaminare le operazioni relative ai conti di patrimonio netto successive alla data di bilancio per individuare eventi che dovrebbero essere riflessi nel bilancio stesso o per adeguare la relativa informativa.
- Acquisire/produrre e conservare la documentazione attestante lo svolgimento e l'esito dei controlli sopra descritti.

CONTROLLI INFRAGRUPPO E CONSOLIDAMENTO DEI DATI

Le procedure e le modalità di rilevazione e di contabilizzazione degli scambi e dei trasferimenti infragruppo, funzionali ad assicurare un'equivalente rappresentazione economica e patrimoniale di tali scambi nei bilanci delle diverse aziende e della GSA e quindi a consentire il corretto consolidamento dei dati contabili a livello regionale, saranno definite e schematizzate nell'ambito del Gruppo di lavoro per la redazione del bilancio consolidato.

ASPETTI RILEVATIVI E CONTABILI

Alienazione di cespiti la cui acquisizione sia stata interamente o parzialmente finanziata da contributi in conto esercizio.

La Casistica applicativa del D.Lgs n. 118/2011 stabilisce che, in caso di alienazione di cespiti acquisiti con contributi in conto esercizio, il residuo contributo iscritto a patrimonio netto e l'eventuale plusvalenza siano imputati a conto economico. Nella Casistica applicativa, in altri termini, non esiste un obbligo di reinvestimento di queste somme.

La Regione, al contrario, ha stabilito che la destinazione a investimenti di contributi in conto esercizio sia permanente e non temporanea e che quindi, come nel caso di immobilizzazioni acquisite con contributi in conto capitale, il corrispettivo dell'alienazione vada destinato ad investimenti.

Al momento si conferma l'impostazione regionale.

Contributi in conto capitale da regione e altri soggetti pubblici.

La rilevazione in contabilità generale dei contributi in conto capitale di cui alla procedura 1 del presente documento avviene nei seguenti momenti (nota regionale prot. n. 91967/2013, punto 3):

- I contributi in c/capitale per finanziamenti ex art. 20 L. 67/1988 ed ex art. 36 L.R. 38/2002 devono essere rilevati nel patrimonio netto, per l'intero importo del finanziamento, nel momento dell'assegnazione, che coincide con la notifica regionale del Decreto dirigenziale del Ministero della Salute di ammissione al finanziamento.
- I contributi in c/capitale per finanziamenti disposti esclusivamente dalla Regione devono essere contabilizzati a patrimonio netto sulla base della notifica della Determina regionale di ammissione al finanziamento.
- I contributi in c/capitale per finanziamenti provenienti da altri soggetti pubblici vengono trattati in analogia con i contributi in conto capitale da Regione.

Destinazione a investimento di contributi in conto esercizio indistinti.

La possibilità di destinare quota parte dei contributi in conto esercizio indistinti – quota capitaria al finanziamento dell'acquisizione di immobilizzazioni ha come pre-requisito il mantenimento di una situazione di pareggio di bilancio e comporta l'acquisizione preventiva di una doppia autorizzazione regionale:

- da parte del Servizio regionale Strutture sanitarie e socio-sanitarie, al fine di valutare la tipologia di investimento in relazione alla programmazione degli investimenti regionale, di area vasta e aziendale, alla fattibilità (convenienza rispetto a soluzioni alternative), al contesto (bisogno e offerta esistente). Questa valutazione è necessaria qualora l'investimento abbia le caratteristiche per essere ricompreso nelle schede investimenti (c.d. "schede Rombini", che costituiscono parte integrante degli strumenti di programmazione);
- da parte del Servizio regionale Programmazione economico-finanziaria, al fine di valutare, sulla base delle informazioni disponibili al momento della richiesta di autorizzazione, la sostenibilità economico-finanziaria dell'investimento e in particolare la compatibilità dello stesso con l'obiettivo prioritario di assicurare una situazione di pareggio di bilancio.

L'autorizzazione regionale si intende concessa al momento dell'approvazione del Piano pluriennale degli investimenti allegato al Bilancio Economico Preventivo; qualora, in corso d'anno, si rendano necessarie delle modifiche rispetto agli investimenti programmati e finanziati con contributi in conto esercizio, dovranno essere acquisite ulteriori e specifiche autorizzazioni regionali.

Come indicato nella Casistica applicativa ministeriale per le Aziende - Documento 1 e nella nota regionale prot. n. 91967/2013 punto 1, in presenza di investimenti finanziati con contributi in conto esercizio indistinti, a fine esercizio nel Conto economico è necessario procedere alla rettifica dei contributi c/esercizio da FSR, con contestuale costituzione nel Patrimonio netto dei "Finanziamenti per investimenti da rettifica contributi in conto esercizio", per l'importo risultante dall'applicazione delle percentuali previste dall'art. 29 comma 1 lettera b) del D.lgs. 118/2011 e s.m.i.

A decorrere dall'esercizio in cui è pronta per l'uso, l'immobilizzazione sarà progressivamente ammortizzata (con conseguente sterilizzazione) nel rispetto del principio di competenza economica e secondo le aliquote di ammortamento previste dall'allegato 3 del D.lgs. 118/2011.

Destinazione a investimento di contributi in conto esercizio vincolati, finalizzati e di altri contributi.

Come indicato nella nota regionale prot. n. 91967/2013 - punto 1, in presenza di investimenti finanziati da contributi in conto esercizio vincolati, finalizzati e da altri contributi, nel rispetto delle disposizioni eventualmente contenute nel provvedimento di assegnazione dei contributi stessi, a fine esercizio nel Conto economico è necessario procedere alla rettifica dei contributi c/esercizio, con contestuale costituzione nel Patrimonio netto dei "Finanziamenti per investimenti da rettifica contributi in conto esercizio", per l'importo corrispondente al valore dell'immobilizzazione acquisita. Quest'ultima sarà poi completamente ammortizzata e sterilizzata nell'esercizio di acquisizione.

L'impostazione regionale si discosta dall'applicazione letterale del dettato normativo previsto dall'art. 29 comma 1 lettera b) del D.lgs. 118/2011 e s.m.i. e dalla Casistica applicativa, che assimila il trattamento di questi contributi a quello dei contributi indistinti. Tuttavia, non ne modifica in alcun caso l'impatto economico sul bilancio, in quanto si tratta di ammortamenti completamente sterilizzati.

Al momento si conferma l'impostazione regionale.

Assegnazione di lasciti e donazioni.

Le donazioni e i lasciti in denaro vincolati ad investimenti (direttamente dal soggetto erogatore oppure dall'Azienda al momento dell'accettazione), così come le donazioni e i conferimenti di cespiti, sono rilevati nel Patrimonio Netto, distinti in base al soggetto erogatore.

Le donazioni e i lasciti in denaro senza alcun vincolo di destinazione costituiscono proventi straordinari dell'esercizio in cui avviene la riscossione ovvero in cui si perfeziona l'obbligazione giuridica. Tali proventi non sono rinviabili agli esercizi successivi.

Le donazioni e i lasciti in denaro con vincolo di destinazione (progetto, attività, Unità Operativa) costituiscono proventi straordinari dell'esercizio in cui avviene la riscossione ovvero in cui si perfeziona l'obbligazione giuridica. Tali proventi sono rinviabili agli esercizi successivi mediante la rilevazione di un Risconto passivo.

Qualora le donazioni e i lasciti in denaro vengano utilizzati per finanziare investimenti, è necessario procedere allo storno diretto dal Conto Economico (Erogazioni Liberali) al Patrimonio Netto (Riserve da donazioni e lasciti vincolati ad investimenti), in misura pari all'intero valore dell'immobilizzazione acquistata. A decorrere dall'esercizio in cui è pronta per l'uso, l'immobilizzazione sarà progressivamente ammortizzata (con conseguente sterilizzazione) nel rispetto del principio di competenza economica e secondo le aliquote di ammortamento previste dall'allegato 3 del D.lgs. 118/2011.

L'impostazione regionale si discosta dalla Casistica applicativa "Il patrimonio netto" (in corso di discussione in sede di Conferenza Stato-Regioni), secondo la quale donazioni e lasciti non vincolati ad investimenti, qualora vengano utilizzati per finanziare investimenti, sono soggetti alle regole previste per gli investimenti finanziati con contributi in conto esercizio. Peraltro, l'impostazione regionale fornisce una rappresentazione chiara, veritiera e corretta dell'utilizzo dei lasciti e donazioni non vincolati ad investimenti, nel rispetto del principio di competenza. In più, la sospensione del ricavo, attraverso la registrazione dei risconti a fine esercizio e la riapertura degli stessi nell'esercizio successivo, oltre a garantire la correlazione tra i costi e i ricavi nella redazione del bilancio di esercizio, consente di procedere corretta-

mente qualora l'operazione di investimento avvenga negli esercizi successivi a quelli in cui i lasciti e la donazioni sono stati contabilizzati.

Al momento si conferma l'impostazione regionale.

ALLEGATI

La presente Linea Guida è stata predisposta dal seguente Gruppo di lavoro:

- Antonella Antonioni Azienda USL di Piacenza
- Renata Cavicchi Azienda USL di Imola
- Catia Morgagni Azienda USL della Romagna (ex Azienda USL di Forlì)
- Rosanna D'Amore Collegio sindacale dell'ex Azienda USL di Forlì
- Eugenio Anessi Pessina Esperto contabile e di procedure
- Andrea Davalli Servizio Programmazione Economico-Finanziaria DGSPS



Piano Attuativo della Certificabilità

Deliberazione della Giunta Regionale n. 150 del 23 febbraio 2015

**LINEA GUIDA REGIONALE
PER LA DEFINIZIONE DELLE PROCEDURE AMMINISTRATIVO CONTABILI
DELLE AZIENDE SANITARIE E OSPEDALIERE DELLA REGIONE EMILIA ROMAGNA**

**I FONDI PER RISCHI ED ONERI E PER
TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO**

PREMESSA

L'articolo 29, comma 1, lettera g) del Decreto Legislativo n. 118/2011 e s.m.i. stabilisce che lo "stato dei rischi aziendali è valutato dalla Regione, che verifica l'adeguatezza dei fondi rischi ed oneri iscritti nei bilanci aziendali".

Lo specifico compito attribuito alla Regione vuole sottolineare la centralità in tale tema del modello organizzativo e della suddivisione dei compiti e delle responsabilità che sono stati definiti a livello regionale. Pertanto, il passaggio che attribuisce alla Regione il compito della valutazione dello stato dei rischi richiede un'adeguata interpretazione.

Nel merito, si ritiene che la Regione debba, in analogia a quanto fatto a partire dall'adozione del Regolamento Regionale di contabilità economica n. 61/1995, definire i requisiti minimi comuni, ossia lo standard di riferimento che le Aziende dovranno assicurare in sede di definizione delle procedure amministrativo-contabili necessarie per la valutazione dello stato dei rischi e per la costituzione dei fondi rischi ed oneri.

Tale previsione è introdotta anche nel Percorso Attuativo della Certificabilità del Servizio Sanitario Regionale approvato con DGR n. 150 del 23/2/2015 recante "Adeguamento della deliberazione della Giunta Regionale n. 865 del 24 giugno 2013 di approvazione del Percorso Attuativo della Certificabilità ai sensi del D.M. 1 marzo 2013".

Il livello regionale, nell'ambito della normativa vigente, ha quindi provveduto alla predisposizione della presente Linea guida, che dalla sua approvazione costituirà per le aziende il riferimento:

- per stabilire le aree di potenziale rischio;
- per individuare i fondi comuni alla generalità delle Aziende sanitarie;
- per determinare i criteri generali per la costituzione e la quantificazione dei fondi rischi ed oneri;
- per valutare e calcolare l'entità del rischio;
- per supportare la verifica della congruità dei fondi rischi ed oneri.

L'Azienda sanitaria, verificata e valutata la situazione esistente, nel rispetto della normativa nazionale di settore, dei principi contabili e della Linea guida regionale, procederà nella propria autonomia contabile all'individuazione delle aree di rischio ed alla quantificazione del potenziale onere, determinando conseguentemente l'entità dei fondi rischi ed oneri da iscrivere nel bilancio.

Resta fermo il ruolo previsto dalla L.R. n. 50/1994 per il Collegio sindacale, che continuerà a svolgere la vigilanza sulla regolarità amministrativo-contabile, l'esame e la valutazione del bilancio d'esercizio, i cui esiti sono riepilogati in apposita relazione anche ai sensi dell'articolo 29, comma 1, lettera g) del Decreto Legislativo n. 118/2011. Il Collegio attesterà l'avvenuto rispetto degli adempimenti necessari per procedere all'iscrizione ed all'utilizzo dei fondi rischi ed oneri e valuterà la congruità dei fondi iscritti nel bilancio.

Nel merito delle movimentazioni dei fondi rischi ed oneri, preliminarmente all'approvazione del bilancio d'esercizio da parte della Giunta Regionale, la Regione esaminerà e valuterà le motivazioni aziendali riportate nella Nota Integrativa e nella Relazione sulla gestione e la specifica attestazione del Collegio sindacale.

SCOPO/OBIETTIVO

La presente linea guida è redatta allo scopo di fornire gli elementi essenziali di supporto alle Aziende sanitarie per la redazione delle procedure amministrativo-contabili funzionali:

- all'identificazione delle possibili aree di rischio;
- alla valutazione dello stato dei rischi aziendali;
- alla quantificazione dell'onere potenzialmente a carico dell'Azienda;
- alla verifica dell'adeguatezza dei fondi rischi e oneri iscritti negli esercizi precedenti;
- a supportare l'attestazione da parte dei Collegi sindacali dell'avvenuto rispetto degli adempimenti necessari per procedere all'iscrizione dei fondi rischi ed oneri ed al relativo utilizzo¹.

Il rispetto di tali procedure persegue i seguenti obiettivi:

- applicazione del principio generale della rappresentazione veritiera e corretta previsto dall'articolo 2423, nonché dei principi della competenza e della prudenza previsti dall'articolo 2423-bis del Codice Civile;
- corretto dimensionamento dei fondi rischi ed oneri;
- rappresentazione corretta e verificabile dei fondi rischi ed oneri e degli accantonamenti di competenza dell'esercizio;
- accertamento dell'uniformità dei principi contabili rispetto all'esercizio precedente;
- attuazione dell'articolo 29, comma 1, lettera g) del Decreto Legislativo n. 118/2011.

La linea guida definisce, in particolare, i requisiti minimi richiesti a livello regionale al fine di garantire, nella redazione dei bilanci aziendali e nella stesura delle procedure amministrativo-contabili finalizzate alla certificabilità dei dati, il rispetto delle seguenti asserzioni:

- completezza/competenza: tutti i rischi probabili e gli oneri di esistenza certa, ma ammontare o data di sopravvenienza indeterminati, sono rilevati e contabilizzati correttamente nell'esercizio di riferimento; tutti i rischi possibili sono censiti ai fini della rappresentazione in Nota Integrativa;
- valutazione: i fondi rischi ed oneri sono correttamente valutati ed imputati ai conti dello stato patrimoniale; gli accantonamenti sono correttamente imputati ai conti economici, nel rispetto della normativa di riferimento;

¹ L'articolo 29, comma 1, lettera g) del D.Lgs n. 118/2011 e lo schema di Nota Integrativa che costituisce l'allegato 2 al D.Lgs n. 118/2011, come modificato dal D.M. 20/3/2013, prevedono che il Collegio sindacale esprima il consenso in merito ai fondi rischi ed oneri ed ai criteri di determinazione degli stessi.

- presentazione e informativa: i fondi rischi ed oneri sono propriamente classificati, descritti ed esposti in bilancio nel rispetto della normativa di riferimento; è rispettato il postulato di continuità dei principi di valutazione rispetto all'anno precedente.

Tali asserzioni saranno garantite attraverso la corretta:

- autorizzazione, formale e preliminare, delle operazioni gestionali e contabili che hanno un impatto sui fondi rischi ed oneri (in particolare costituzione, adeguamento, utilizzo contabile, pagamento);
- determinazione delle responsabilità della valutazione dei fondi rischi ed oneri ;
- conservazione dei documenti comprovanti la valutazione dello stato dei rischi;
- esposizione in bilancio, ivi compresa l'adeguatezza dell'informativa di dettaglio fornita in Nota Integrativa.

Le procedure amministrativo-contabili e le istruzioni operative dovranno essere redatte secondo il modello regionale definito dallo specifico Gruppo di lavoro.

CAMPO DI APPLICAZIONE

La presente linea guida si applica alle seguenti tipologie di fondi, dettagliatamente individuati e descritti nel paragrafo "Definizioni e abbreviazioni":

- fondi per imposte, anche differite;
- fondi per rischi;
- altri fondi per oneri e spese.

Tenuto conto che le passività per il trattamento di fine rapporto condividono con i fondi rischi ed oneri numerose caratteristiche, la presente Linea guida affronta anche le passività per TFR.

Una corretta e completa valutazione dei rischi aziendali, infine, non può prescindere dalla valutazione del grado di esigibilità dei crediti, al fine di stimare attendibilmente il valore di presumibile realizzo. Questo comporta:

- l'individuazione delle posizioni creditorie di dubbia esigibilità;
- la stima del rischio di insolvenza e di inesigibilità;
- la definizione delle azioni per il recupero del credito.

Tenuto conto che i Fondi svalutazione dei crediti non sono ricompresi tra i Fondi rischi ed oneri del passivo patrimoniale in quanto costituiscono poste rettificative dell'attivo, la trattazione della svalutazione dei crediti è affrontata nella presente Linea guida in una specifica appendice, il cui contenuto sarà ripreso nella Linea guida del ciclo attivo.

Non sono trattati nella presente linea guida i Fondi da distribuire ed i Fondi per quote inutilizzate di contributi.

La presenza delle procedure disciplinate nella presente Linea guida può essere garantita anche attraverso una diversa organizzazione del manuale delle procedure, secondo il livello di dettaglio che verrà definito a livello aziendale.

RIFERIMENTI NORMATIVI E REGOLAMENTARI

- D.lgs. n. 118/2011 “Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42” e s.m.i.;
- D.M. 15/06/2012: "Nuovi modelli di rilevazione economica «Conto economico» (CE) e «Stato patrimoniale» (SP) delle aziende del Servizio sanitario nazionale";
- D.M. 20/03/2013: "Modifica degli schemi dello Stato patrimoniale, del Conto economico e della Nota integrativa delle Aziende del Servizio Sanitario nazionale";
- Codice civile, articoli 2423 - 2428;
- Principio Contabile Nazionale OIC n. 19 "Debiti";
- Principio Contabile Nazionale OIC n. 25 "Imposte sul reddito";
- Principio Contabile Nazionale OIC 31 "Fondi per rischi ed oneri e trattamento di fine rapporto";
- L.R. 20/12/1994, n. 50 e s.m.i. "Norme in materia di programmazione, contabilità, contratti e controllo delle Aziende sanitarie locali e delle Aziende ospedaliere";
- Regolamento Regionale di contabilità economica n. 61 del 27/12/1995 e s.m.i.;
- Principi contabili regionali approvati nell'ambito del progetto regionale REBISAN con DGR n. 416/2005 – documento n. 3 "Gli accantonamenti ai fondi per rischi ed oneri";
- Manuale del sistema di controllo interno e di organizzazione contabile delle Aziende sanitarie – Ciclo Passivo, approvato nell'ambito del progetto regionale REBISAN;
- Manuale del sistema di controllo interno e di organizzazione contabile delle Aziende sanitarie – Personale, approvato nell'ambito del progetto regionale REBISAN;
- DGR n. 559/2006 di ridefinizione dei debiti per ferie maturate e non godute dal personale dipendente;
- D.L. n. 95/2012 convertito con modificazioni dalla Legge n. 135/2012 che, all'articolo 5, comma 8 interviene in materia di ferie, riposi e permessi spettanti al personale;
- D.lgs. n. 192/2012 che ha modificato il D.lgs. n. 231/2002 recependo la direttiva europea 211/7/UE relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali;
- DGR n. 2079/2013 di approvazione del programma regionale per la prevenzione degli eventi avversi e la gestione diretta dei sinistri derivanti da responsabilità civile nelle Aziende sanitarie.

DEFINIZIONI E ABBREVIAZIONI

I Fondi rischi sono costituiti a fronte di passività probabili (c.d. "passività potenziali"), il cui ammontare o la cui data di sopravvenienza sono indeterminati. Si tratta quindi di costi e perdite presunti di competenza dell'esercizio in chiusura, a fronte di obbligazioni o eventi probabili, ma non ancora definiti, in quanto si risolveranno in futuro, al verificarsi o meno di determinate condizioni, confermando per l'azienda il sorgere di una passività o la diminuzione di una attività. Necessiteranno di un attento processo di stima dato l'elevato grado di incertezza.

Quindi, i fondi per rischi accolgono quote di costo (accantonamenti) destinate a coprire perdite o debiti aventi le seguenti caratteristiche:

- natura determinata;
- esistenza probabile;
- ammontare o data di sopravvenienza indeterminati;

- ammontare attendibilmente stimabile.

I Fondi per oneri e spese sono costituiti a fronte di passività certe, il cui ammontare o la cui data di sopravvenienza sono però indeterminati. Si tratta quindi di costi e perdite di competenza dell'esercizio in chiusura a fronte di obbligazioni o eventi già assunte/verificati alla medesima data, ma non ancora definiti esattamente nell'ammontare e che necessitano quindi di un processo di stima (meno complesso rispetto ai Fondi per rischi).

Quindi, i Fondi per oneri e spese accolgono quote di costo (accantonamenti) destinate a coprire perdite o debiti aventi le seguenti caratteristiche:

- natura determinata;
- esistenza certa;
- ammontare o data di sopravvenienza indeterminati;
- ammontare attendibilmente stimabile.

Si propone una breve descrizione dei principali Fondi per rischi ed oneri.

FONDI PER IMPOSTE, ANCHE DIFFERITE

Sono costituiti a fronte di due tipologie di passività.

La prima tipologia (con la natura di fondo rischi) riguarda le passività per imposte probabili, aventi ammontare o data di sopravvenienza indeterminati. Gli accantonamenti sono relativi a accertamenti non definitivi, contenziosi in corso ed altre fattispecie similari, che devono essere valutati in base al presumibile esito degli stessi. Nel Fondo non possono quindi essere contabilizzate imposte dirette od indirette autodeterminate e certe, da liquidare nell'esercizio successivo, che rappresentano invece "Debiti tributari".

La seconda tipologia (con la natura di fondo spese) accoglie gli accantonamenti connessi ad imposte da stanziare in futuro, relativamente a differenze temporanee emergenti fra il risultato civilistico e quello fiscale (risultato civilistico superiore a quello fiscale in seguito, ad esempio, al rinvio di quote di ricavi già rilevati, in quanto civilisticamente di competenza, ma fiscalmente trasferibili ad esercizi futuri). Trattasi di imposte non ancora esigibili da parte dell'Erario, ma già maturate e non ancora liquidate.

FONDI RISCHI

Fondo rischi per cause civili, penali ed oneri processuali

Viene alimentato in presenza di rischio di soccombenza, valutato come probabile, per contenziosi, cause civili e penali, ancora pendenti (non essendo intervenuta sentenza definitiva o transazione) alla data di chiusura dell'esercizio, notificati all'Azienda oppure promossi dall'Azienda stessa, tramite ricorsi, atti di citazione, richieste di mediazione, decreti ingiuntivi, atti di denuncia-querela, costituzione di parte civile etc, ad esclusione dei contenziosi in materia di responsabilità professionale, che ricadono nel Fondo per copertura diretta dei rischi (autoassicurazione).

Il Fondo comprende le spese legali di controparte e di soccombenza, mentre non comprende quelle per incarichi a legali conferiti dall'Azienda o da dipendenti con spese a carico dell'Azienda, in quanto le stesse sono accantonate nell'apposito Fondo oneri per spese legali.

Fondo rischi per contenzioso personale dipendente

Viene alimentato in presenza di rischio di soccombenza, valutato come probabile, per contenziosi con il personale dipendente, ancora pendenti (non essendo intervenuta sentenza definitiva o transazione) alla data di chiusura dell'esercizio, notificati all'Azienda oppure promossi dall'Azienda stessa, tramite ricorsi, atti di citazione, richieste di conciliazione, decreti ingiuntivi, costituzione di parte civile etc... Inoltre, accoglie gli accantonamenti per rischi a carico dell'Azienda, di probabile accadimento ma incerti nell'ammontare e/o nella tempistica, non ancora concretizzati in azioni giudiziarie nei confronti dell'Azienda, limitatamente a questioni di particolare rilevanza e di incerta interpretazione e applicazione.

Il Fondo comprende le spese legali di controparte e di soccombenza, mentre non comprende quelle per incarichi a legali conferiti dall'Azienda, in quanto le stesse sono accantonate nell'apposito Fondo oneri per spese legali.

Fondo rischi connessi all'acquisto di prestazioni sanitarie da privato

Accoglie gli accantonamenti per rischi a carico dell'Azienda, di probabile accadimento ma incerti nell'ammontare e nella tempistica, connessi all'acquisto di prestazioni sanitarie da privato.

Il Fondo viene prevalentemente costituito in presenza di contestazioni degli addebiti delle prestazioni erogate dagli Ospedali privati accreditati.

Altri fondi rischiFondo franchigie assicurative

Il Fondo è costituito dalle Aziende sanitarie che non hanno aderito al programma regionale per la prevenzione degli eventi avversi e la gestione diretta dei sinistri derivanti da responsabilità civile, oppure dalle Aziende aderenti al programma regionale con riferimento agli anni precedenti all'adesione.

Il Fondo è costituito in presenza di polizze assicurative che prevedono una franchigia a carico dell'Azienda. L'accantonamento è commisurato alle franchigie probabili a carico dell'Azienda a fronte dei sinistri verificatisi nell'esercizio e non ancora risolti entro la data di chiusura del bilancio.

Fondo ferie maturate e non godute e straordinari (personale dipendente)

Tenuto conto della specificità delle norme contrattuali del comparto sanitario pubblico, con particolare riferimento al divieto di monetizzazione delle ferie (dirigenza compresa)², si ritiene che non debba essere effettuato alcun accantonamento al fondo ferie maturate e non godute.

Qualora dovesse verificarsi il caso di corresponsione di trattamenti economici sostitutivi, ipotesi comunque ritenuta eccezionale, l'Azienda dovrà rilevare un costo tra gli oneri del personale se l'operazione avviene in corso d'anno, tra le sopravvenienze passive qualora l'operazione si riferisca a ferie non godute di esercizi precedenti.

Quanto agli straordinari, è opportuno classificare le ore di straordinario in tre gruppi: (a) ore di cui è programmato il pagamento; (b) ore che non vengono pagate, bensì recuperate dal dipendente; (c) ore di cui è stato programmato il recupero, ma che per cause previste dalla disciplina vigente finiscono per essere pagate. Le ore sub a), qualora non pagate entro il termine dell'esercizio, sono contabilizzate tra i "Debiti verso il personale". Le ore sub b) sono assimilabili alle ferie maturate e non godute; laddove non siano recuperate entro il termine dell'esercizio non generano dunque accantonamenti. Le ore sub c), pur non essendo programmato il pagamento, in caso di corresponsione confluiscono sempre e comunque nel Fondo contrattuale così denominato: "Fondo per i compensi di lavoro straordinario e per la remunerazione di particolari condizioni di disagio, pericolo o danno" (art.8 CCNL 2008-2009). Si ritiene pertanto che debba essere previsto lo stesso trattamento contabile del caso sub a)

FONDI PER ONERI E SPESE

Fondo per trattamenti integrativi di pensione

Accoglie gli accantonamenti per eventuali trattamenti pensionistici integrativi del trattamento previdenziale stabilito per legge per il personale, derivanti da accordi aziendali, interaziendali o collettivi per il personale.

Fondo rinnovi contrattuali personale dipendente

Accoglie gli accantonamenti da effettuarsi al termine di ogni esercizio, relativamente a miglioramenti retributivi derivanti da rinnovi contrattuali del personale dipendente non ancora formalizzati, per la parte di competenza dell'esercizio in chiusura.

Fondo rinnovi contrattuali MMG/PLS/MCA/MET

Accoglie gli accantonamenti da effettuarsi al termine di ogni esercizio, relativamente a miglioramenti retributivi derivanti da rinnovi convenzionali non ancora formalizzati dei Medici di Medicina Generale, Pediatri di Libera Scelta, Medici della Continuità Assistenziale e i Medici dell'Emergenza Territoriale, per la parte di competenza dell'esercizio in chiusura.

Fondo rinnovi contrattuali medici SUMAI

²Al riguardo si richiama l'art. 5, c. 8 del D.L. n. 95/2012 convertito con modificazioni nella Legge n. 135/2012: Le ferie, i riposi ed i permessi spettanti al personale, anche di qualifica dirigenziale, delle amministrazioni pubbliche sono obbligatoriamente fruiti secondo quanto previsto dai rispettivi ordinamenti e non danno luogo in nessun caso alla corresponsione di trattamenti economici sostitutivi. La presente disposizione si applica anche in caso di cessazione del rapporto di lavoro per mobilità, dimissioni, risoluzione, pensionamento e raggiungimento del limite di età.

Accoglie gli accantonamenti da effettuarsi al termine di ogni esercizio, relativamente a miglioramenti retributivi derivanti da rinnovi convenzionali dei Medici Specialisti Ambulatoriali Interni, non ancora formalizzati, per la parte di competenza dell'esercizio in chiusura. Sono inoltre ricomprese anche le quote accantonate al termine di ogni esercizio per le seguenti categorie:

- Biologi Ambulatoriali
- Psicologi Ambulatoriali
- Medici della Medicina dei Servizi

Altri fondi per oneri e spese

Fondo spese legali

Il fondo accoglie gli accantonamenti per spese legali certe nell'esistenza (normalmente specificate in un preventivo), derivanti da incarichi affidati dall'Azienda e per la difesa dei dipendenti nei casi previsti dal CCNL con oneri a carico dell'azienda. E' costituito in presenza sia di iniziative dell'Azienda a carico di terzi che di iniziative di terzi a carico dell'Azienda. Sono inoltre ricomprese le spese connesse alla difesa dell'azienda quali contributo unificato, costi di notifica, spese di consulenza di parte.

Sono quindi ricomprese in questo fondo le spese legali connesse:

- alla gestione dei contenziosi e delle cause civili e penali (i risarcimenti e gli eventuali altri costi sono accantonati al Fondo rischi per cause civili, penali ed oneri processuali);
- all'attuazione del programma regionale per la prevenzione degli eventi avversi e la gestione diretta dei sinistri derivanti da responsabilità civile, limitatamente alla gestione diretta dei sinistri entro la soglia economica della prima fascia (le franchigie, i risarcimenti ed i costi di gestione dei sinistri sono accantonati al Fondo rischi per copertura diretta dei rischi).

Per quanto riguarda le spese legali relative alla gestione diretta dei sinistri di seconda fascia, l'Azienda non dovrà provvedere ad effettuare alcun accantonamento in quanto trattasi di oneri interamente a carico della Regione. A tal fine la valutazione di attribuzione alla seconda fascia verrà effettuata sulla base del valore dichiarato nell'atto introduttivo del giudizio. In caso di valore indeterminato l'Azienda dovrà stabilire dei criteri come per esempio nel caso di procedimenti penali si ritiene attribuito alla II fascia il procedimento attivato a fronte di decesso o lesioni gravi (feti, neonati, danno cerebrali, paraplegie, danni in serie). La liquidazione ed il pagamento delle spese legali vengono anticipati dall'Azienda, che rileverà un credito verso la Regione (GSA) di pari importo.

Fondo interessi moratori

Il fondo è costituito in presenza di ritardi, non occasionali, nei pagamenti ai fornitori, qualora sia prevedibile una richiesta di interessi moratori; l'accantonamento dovrà riflettere le quote di interessi di competenza dell'esercizio.

Fondo personale in quiescenza

L'applicazione dei rinnovi contrattuali al personale in quiescenza (relativamente al periodo in cui tale personale era dipendente) comporta il riconoscimento agli stessi di benefici economici, che sono corrisposti dall'ente previdenziale, ma gravano sull'Azienda sanitaria, a carico della quale vengono emessi dei ruoli contributivi. Il fondo è costituito a fronte di ruoli non ancora emessi.

Fondo indennità organi istituzionali

Si costituisce per le indennità agli organi istituzionali (Direttore Generale, Direttore Sanitario, Direttore Amministrativo, Collegio sindacale) commisurate ai risultati realizzati nell'esercizio, ma

non conosciute alla data di redazione del bilancio e da liquidarsi successivamente, sulla base di un provvedimento regionale.

Fondo manutenzioni cicliche

Si costituisce per la ripartizione sugli esercizi di competenza del costo per interventi manutentivi non incrementativi, periodicamente programmati su beni mobili ed immobili, il cui costo sarà sostenuto in un'unica soluzione nell'esercizio in cui l'intervento manutentivo avrà luogo.

Il fondo ha l'obiettivo di ripartire, fra i vari esercizi, secondo il principio della competenza, il costo di manutenzione ordinaria che, benché effettuata dopo un certo numero di anni, si riferisce ad un'usura del bene verificatasi anche negli esercizi precedenti a quello in cui la manutenzione viene eseguita.

Fondo incentivazione medici convenzionati

Si costituisce in presenza di accordi nazionali e/o regionali e aziendali che prevedono il riconoscimento di un incentivo economico ai medici convenzionati subordinato al raggiungimento di determinati obiettivi, la cui verifica di norma si completa successivamente alla formazione del bilancio d'esercizio.

Considerato che, in caso di mancato raggiungimento dell'obiettivo, viene meno l'onere a carico dell'Azienda in quanto non sono previste forme di riconversione analoghe a quelle previste per il personale dipendente, deve essere costituito un fondo oneri e spese anziché rilevare un debito.

Fondo regolazione premi assicurativi

Di norma, entro la data di formazione del bilancio, le compagnie assicuratrici definiscono l'entità del conguaglio dei premi: il relativo importo costituirà quindi un vero e proprio debito verso fornitori. Solo nel caso in cui tale importo non sia disponibile, si procederà all'iscrizione di un Fondo regolazione premi assicurativi.

Fondo trattenuta ALPI (L.189/2012)

Si riferisce alla costituzione di un fondo accantonamenti per oneri vincolato ad interventi di prevenzione ovvero volti alla riduzione delle liste d'attesa.

L'art. 1 comma 4 lettera c) della L.120/2007 "*Disposizioni in materia di attività libero-professionale intramuraria e altre norme in materia sanitaria*", così come sostituito dall'art. 2 comma 1 lett.e) del D.L. n.158/2012 convertito con L.189/2012, prevede, nell'ambito della ripartizione delle tariffe dell'Attività Libero Professionale Intramuraria, che l'Azienda del Servizio Sanitario Nazionale effettui una trattenuta determinata nella misura del 5% del compenso del libero professionista per essere vincolata ad interventi di prevenzione ovvero volti alla riduzione delle liste d'attesa.

TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO

Le passività per il trattamento di fine rapporto sono ricomprese nel passivo patrimoniale, ma non rientrano nei fondi per rischi ed oneri. Sono oggetto della presente Linea Guida per consentire una corretta e completa valutazione degli oneri di competenza dell'esercizio.

Premio di operosità medici SUMAI

Questa voce accoglie l'ammontare del premio di operosità maturato dai medici specialisti ambulatoriali interni che prestano servizio nell'Azienda, comprensivo delle rivalutazioni e degli

adeguamenti stabiliti in sede di rinnovo convenzionale. Tale fondo è previsto anche per il settore della "Medicina dei Servizi", solo per il personale a tempo indeterminato (art.88 ACN MG).

Trattamento di fine rapporto personale dipendente

Con riferimento alle Aziende sanitarie, questa voce è residuale: l'utilizzo è limitato a particolari forme contrattuali (es. personale religioso).

FONDI IMPROPRI

Non sono ricomprese tra i Fondi per rischi ed oneri le fattispecie di seguito riepilogate.

Indennità personale dipendente

Tutti i costi del personale di competenza dell'esercizio, ivi compresi gli oneri da liquidare (per esempio, incentivi ed indennità al personale non liquidati entro il 31/12 dell'anno di riferimento), devono essere classificati nelle voci di costo del personale e, in contropartita, nei debiti verso dipendenti. Fanno eccezione soltanto le fattispecie esplicitamente classificate altrove dai modelli CE e SP, quindi primariamente gli accantonamenti e i correlati fondi per rinnovi contrattuali.

La normativa contrattuale dei vari comparti prevede che la liquidazione delle indennità al personale debba avvenire nel limite di fondi appositamente costituiti a livello aziendale con riferimento a dati di spesa storici dell'Azienda o ad altri parametri oggettivamente determinabili. I contratti prevedono espressamente che i fondi debbano essere utilizzati ed in caso di disponibilità residue possano essere, previa consultazione sindacale, anche riconvertiti. La contabilizzazione di questi costi nell'ambito del Passivo può presentare elementi di incertezza: non esiste una individuazione precisa dei creditori e gli accantonamenti, anche se sono collegati a posizioni debitorie certe, non sono esattamente determinabili, in quanto sono la risultante di calcoli matematici riferiti ad andamenti storici della spesa e che, in alcuni casi (es. penalizzazioni sulla liquidazione degli incentivi per mancato raggiungimento degli obiettivi), potrebbero non essere completamente utilizzati. D'altra parte si deve tener conto che l'impegno nei confronti del personale, considerato nel suo complesso, è certo.

Il complessivo ammontare dei fondi è certo e determinato in quanto è frutto di contrattazioni nazionali, regionali ed aziendali e non può generare economie, bensì deve essere interamente impiegato.

Poiché il margine di indeterminatezza è minimo si ritiene corretto far prevalere quest'ultima considerazione. Si stabilisce pertanto di iscrivere le indennità del personale dipendente maturate nell'esercizio ed ancora da liquidare, complessivamente determinate, tra i costi del personale ed in contropartita tra i Debiti verso il personale.

Svalutazione crediti

Dette poste sono riconducibili a rischi di inesigibilità sia specifica, ossia relativa a singoli crediti, che generica, ossia relativa a classi omogenee di crediti ad estremo frazionamento. Nei bilanci aziendali il valore nominale dei crediti viene rettificato dal Fondo svalutazione crediti per fornire una migliore rappresentazione contabile.

La svalutazione crediti è trattata nell'appendice alla presente Linea Guida.

Fondi di riserva

Eventuali riserve di utili devono essere iscritte nell'ambito del Patrimonio netto.

ASPETTI VALUTATIVI

Per consentire una corretta valutazione dei Fondi, è necessario che le articolazioni organizzative aziendali interessate (Area legale, Area personale, Area tecnica gestione del patrimonio, Area affari generali, Area economico-finanziaria,) siano attivate tempestivamente per la valutazione dello stato dei rischi aziendali e delle "spese future". Tale valutazione comporta, tra l'altro, la predisposizione dell'elenco dettagliato delle posizioni potenzialmente a rischio e la formulazione delle relative stime al fine di quantificare l'onere presumibilmente a carico dell'Azienda. Tale documentazione costituirà la base per verificare la congruità dei fondi.

Oltre a valutare i rischi e gli oneri futuri relativi ad eventi manifestatisi nell'ultimo esercizio, in sede di formazione del bilancio deve essere valutata anche la congruità degli accantonamenti operati in precedenti esercizi, effettuando gli opportuni adeguamenti (per esempio per esiti negativi in giudizi di primo grado) o le necessarie rettifiche quando, al contrario, il rischio sia venuto a cessare oppure sia diminuito in misura significativa.

Con specifico riferimento ai fondi rischi, alcuni rischi potrebbero essere coperti da polizze assicurative; in questo caso, il determinarsi dell'evento negativo non graverà sul bilancio dell'Azienda, almeno non interamente. Conseguentemente, la costituzione dei fondi rischi sarà disposta per i rischi non assicurati oppure parzialmente assicurati, oltre che per quelli non assicurabili, quali ad esempio, il rischio di soccombere in controversie fiscali o civili.

In sede di redazione del bilancio d'esercizio devono essere valutati i rischi connessi a situazioni in essere al 31 dicembre, attingendo anche alle informazioni divenute note successivamente, ma entro la data di formazione del bilancio.

Non è legittimo accantonare somme in fondi rischi generici. L'effettuazione di accantonamenti a contenuto generico oppure non rispondenti ai principi contabili ed alle effettive situazioni dell'Azienda è ancora più inopportuna nel contesto sanitario pubblico, che impiega risorse provenienti dalla fiscalità nazionale e regionale, le quali vanno utilizzate per le specifiche finalità cui sono destinate.

I criteri generali di valutazione degli accantonamenti sono desumibili dal principio contabile OIC n. 31 e le informazioni da evidenziare in Nota Integrativa dallo stesso principio OIC e dal D.Lgs. 118/2011. Sostanzialmente occorre tenere conto della probabilità di realizzazione dell'evento (solo per i fondi rischi) e della possibilità di stimare l'onere potenziale con sufficiente attendibilità. L'evento è considerato:

- probabile qualora sia ritenuto più verosimile (piuttosto che il contrario), in base a motivi ed argomenti oggettivi ed attendibili, ancorché non certi;
- possibile qualora possa accadere o verificarsi, con un grado di realizzazione inferiore al probabile;
- remoto qualora abbia scarsissime probabilità di verificarsi.

Solo gli eventi probabili giustificano la costituzione di fondi, mentre per quelli possibili si provvederà all'indicazione in Nota Integrativa.

Lo stesso principio OIC 31 stabilisce che l'onere potenziale deve essere attendibilmente stimabile. Laddove non sia possibile identificare un importo puntuale e preciso, ma si possa pervenire alla determinazione di un campo di variabilità di valori, l'accantonamento rappresenterà la miglior stima fattibile tra i limiti massimo e minimo di tale campo di variabilità.

Nella valutazione dello stato dei rischi è necessario temperare il principio della prudenza e quello della rappresentazione veritiera e corretta: i fondi rischi ed oneri non devono essere sottostimati, ma neppure sovradimensionati. E' necessario che le procedure aziendali consentano un corretto dimensionamento dei fondi.

CARATTERISTICHE ED INDICAZIONI COMUNI DELLE PROCEDURE

La gestione dei Fondi rischi ed oneri di norma coinvolge:

- da un punto di vista decisionale, gli organi dirigenti e/o deliberanti dell'Azienda;
- da un punto di vista procedurale:
 - l'Area legale e/o assicurativa;
 - l'Unità Operativa di Medicina Legale;
 - l'Area Affari Generali;
 - l'Area Personale;
 - l'Area Tecnica;
 - l'Area Economico-Finanziaria;
 - l'Unità Operativa Rapporti Convenzionali;
 - l'Ufficio Fiscale.

Le procedure devono caratterizzarsi per la presenza dei seguenti requisiti:

- separazione dei compiti e delle responsabilità: le Aziende, nell'ambito della propria autonomia organizzativa, dovranno articolare e dettagliare le procedure e definire i livelli di coinvolgimento e di responsabilità; le diverse fasi della procedura devono comunque essere impostate assicurando una separazione dei compiti e delle responsabilità nelle fasi di valutazione, verifica, gestione, autorizzazione, esecuzione, controllo e contabilizzazione;
- definizione delle modalità e della tempistica per la valutazione dello stato dei rischi e dell'entità degli oneri da parte delle articolazioni organizzative coinvolte;
- definizione delle modalità, del contenuto e della tempistica con cui si comunicano gli esiti della valutazione dello stato dei rischi e dell'entità degli oneri, con esplicitazione dei criteri di stima utilizzati;
- definizione, utilizzo e verifica di documenti idonei e approvati: ogni rilevazione e comunicazione tra le articolazioni organizzative coinvolte deve essere accompagnata e comprovata da appositi documenti, definiti ed approvati prima del loro utilizzo e correttamente conservati;
- esistenza di appropriate registrazioni in contabilità generale;
- accuratezza: il sistema di controllo interno deve consentire una corretta determinazione e contabilizzazione dei valori, secondo processi di calcolo corretti;
- competenza: il sistema di controllo interno deve consentire la corretta attribuzione dei valori rilevati al periodo di competenza, come definito dalla normativa di riferimento.

Per ciascuna delle tipologie di fondi indicate nel prosieguo di questo paragrafo, nonché per eventuali ulteriori fondi che si renda necessario costituire in azienda, è necessario predisporre una procedura amministrativo contabile che individui almeno:

- sequenza logico-temporale, tempistica e scadenza di ogni attività, anche attraverso la predisposizione, per ogni procedura, di un apposito Diagramma di flusso;
- soggetto responsabile e articolazioni organizzative coinvolte, anche attraverso la predisposizione, per ogni procedura, di un'apposita Matrice delle responsabilità;
- documentazione da acquisire o produrre; modalità di protocollazione, conservazione e archiviazione della documentazione stessa;
- flussi informativi tra le articolazioni organizzative coinvolte (contenuti, modalità, tempistica), con particolare attenzione ai flussi indirizzati all'articolazione organizzativa preposta alle registrazioni contabili.

Si propongono, di seguito, alcune indicazioni specifiche per alcuni Fondi.

Fondo rischi per cause civili, penali ed oneri processuali

Il fondo copre il rischio di soccombenza dell'Azienda per contenziosi e per cause civili e penali.

Ai sensi dei principi contabili (OIC 31) si ricorda che:

- l'Azienda deve procedere all'accantonamento per rischi di soccombenza quando il manifestarsi di tale evento risulti "probabile";
- qualora tale evento si ritenga invece "possibile", questo dovrà solo essere evidenziato in Nota Integrativa per consentire di valutare i potenziali effetti sul bilancio e sull'andamento dell'Azienda;
- a fronte degli eventi remoti non devono, invece, essere previsti né accantonamenti né indicazioni in Nota integrativa.

Al fine di monitorare e valutare correttamente tali rischi, presso l'Azienda dovrà essere istituita una banca dati dei contenziosi, ossia l'Azienda dovrà dotarsi di uno strumento informativo che consenta di disporre delle informazioni relative ai contenziosi ed alle cause in essere, suddivisi per tipologia/natura ed aggiornati per grado di giudizio.

Nella banca dati dovranno essere indicati e numerati, secondo il criterio cronologico, tutti i contenziosi che vengono notificati all'Azienda o che la stessa promuove tramite ricorsi, atti di citazione, richieste di mediazione, decreti ingiuntivi, atti di denuncia-querela, costituzione di parte civile. Non sono pertanto prese in considerazione contestazioni di contenuto generico o con semplice riserva di agire in giudizio.

Ogni anno, entro i termini definiti dall'Azienda per le comunicazioni di chiusura del bilancio di esercizio, l'Ufficio legale dell'Azienda dovrà valutare il rischio di soccombenza per ciascun contenzioso contenuto nella banca dati, in termini sia di probabilità che di entità, rivolgendosi a legali esterni quando questo sia ritenuto opportuno. La valutazione del grado di rischio dovrà contenere le diciture "probabile", "possibile", "remoto" al fine dell'inequivoca collocazione in bilancio e dovrà esplicitare i criteri utilizzati nella valutazione stessa.

Il principio OIC n. 31 prevede che l'accantonamento debba rappresentare la migliore stima possibile tra un valore massimo ed un valore minimo del rischio. Per questo specifico fondo, il valore massimo coincide di norma con la richiesta della controparte (purché non esageratamente elevata rispetto a quanto realmente prevedibile), quello minimo con la stima aziendale.

La quantificazione del rischio deve considerare anche le spese legali di controparte e gli eventuali altri costi di soccombenza, ossia le spese legali ed i costi eventualmente posti a carico dell'Azienda dalla magistratura in sede di sentenza, nonché le spese di CTU. Resta inteso, come già specificato in precedenza, che le spese legali per incarichi conferiti dall'Azienda sono invece accantonate nell'apposito Fondo oneri per spese legali, trattato di seguito.

La procedura aziendale relativa al Fondo in oggetto dovrà avere le seguenti caratteristiche:

- individuare le articolazioni organizzative responsabili e coinvolte nella gestione dei contenziosi e delle cause civili e penali e nella valutazione dell'entità e del grado di rischio;
- definire modalità e responsabilità di tenuta della banca dati dei contenziosi, ivi compreso l'aggiornamento dell'andamento dei contenziosi e delle cause pregresse ancora in corso, da effettuarsi a cadenza almeno annuale;
- definire i contenuti e il format di comunicazione delle informazioni inerenti i contenziosi in essere che l'Ufficio Legale dovrà raccogliere e trasmettere all'Area Economico-Finanziaria. La reportistica dovrà mantenere anonime le controparti di ciascun contenzioso, pur consentendo l'identificabilità del caso;
- definire una nota standard da riportare in Nota Integrativa contenente le informazioni relative agli eventi possibili;
- definire la documentazione che deve essere predisposta a supporto della valutazione dello stato dei rischi aziendali e della congruità degli accantonamenti;
- definire le modalità di conservazione della documentazione impiegata e prodotta, inclusi i pareri utilizzati a supporto del processo valutativo;
- definire l'informativa e la documentazione da trasmettere al Collegio sindacale affinché possa valutare la congruità del fondo.

Fondo rischi per contenzioso personale dipendente

Le indicazioni procedurali ed operative sono analoghe a quelle riportate per il Fondo rischi per cause civili, penali ed oneri processuali.

Tenuto conto della specificità della materia, la valutazione del grado di rischio (probabile, possibile, remoto) e la quantificazione dello stesso saranno affidate al Servizio legale dell'Azienda e/o a consulenti legali ed esperti esterni con il supporto ed il coinvolgimento dell'Area gestione del personale.

Fondo franchigie assicurative

Questo fondo rischi è alimentato dalle Aziende sanitarie che non hanno aderito al programma regionale per la prevenzione degli eventi avversi e la gestione diretta dei rischi derivanti da responsabilità civile, a fronte delle franchigie che il contratto assicurativo pone a carico dell'Azienda. Il Fondo è presente anche per le Aziende aderenti al programma regionale con riferimento agli anni precedenti all'adesione.

L'Azienda dovrà istituire e alimentare una banca dati dei sinistri, anche attraverso l'utilizzo della banca dati regionale, opportunamente aggiornata ed adeguata, individuata come strumento informativo in grado di fornire, per l'esercizio in corso e gli esercizi precedenti, i dati di interesse per l'implementazione del fondo rischi.

I sinistri dovranno essere suddivisi in probabili, possibili e remoti.

Dal punto di vista procedurale, il sinistro viene aperto in presenza di una richiesta di danni.

I sinistri per i quali è pervenuta all'Azienda una formale richiesta di danni, ma che sono stati oggetto di rigetto da parte del CVS aziendale, non seguito dall'avvio di un contenzioso da parte della controparte, presentano un rischio di soccombenza valutato come possibile, a fronte del quale non è previsto accantonamento nel bilancio, ma solo un'informativa nella Nota Integrativa aziendale, salvo specifica valutazione del CVS di diverso livello di rischio. Decorso un periodo di cinque anni, i sinistri in oggetto presentano un rischio di soccombenza valutato di norma come remoto, a fronte del quale non è previsto accantonamento nel bilancio e neppure un'informativa nella Nota Integrativa.

I sinistri per i quali non è pervenuta all'Azienda una formale richiesta di danni presentano di norma un rischio valutabile come remoto, a fronte del quale non deve essere previsto un accantonamento e neppure un'informativa in Nota Integrativa.

In sede di chiusura dell'esercizio, ai fini dell'aggiornamento del Fondo al 31/12 e dell'informativa da fornire per la redazione della Nota Integrativa, dovranno essere aggiornate le informazioni dei sinistri probabili, possibili e remoti sorti nell'anno in corso, oltre a quelli pregressi, tenuto conto che lo stato del sinistro può evolversi nel tempo (da possibile diventare probabile e viceversa ecc.).

I sinistri che si chiudono con una composizione bonaria entro il termine dell'esercizio in cui si sono verificati vengono rilevati come costo e come debito dell'esercizio in chiusura.

I sinistri per i quali il CVS aziendale, ha avviato la ricerca di accordi transattivi e di una composizione bonaria, oppure per i quali è in corso un contenzioso giudiziale, presentano un rischio di soccombenza valutato di norma come probabile. In questo caso deve essere effettuato un accantonamento al Fondo rischi per le spese legali per incarichi conferiti dall'Azienda, all'apposito Fondo spese legali.

La procedura amministrativo – contabile aziendale deve:

- individuare le articolazioni organizzative responsabili e coinvolte nella gestione dei sinistri;
- definire le responsabilità, le modalità e la tempistica inerenti l'aggiornamento della banca dati dei sinistri ivi compreso l'aggiornamento dell'andamento dei sinistri pregressi ancora in corso, da effettuarsi a cadenza almeno annuale;
- definire i contenuti, il format e la tempistica di comunicazione delle informazioni inerenti i sinistri in essere (valutazione dell'entità e del grado di rischio) che il CVS dovrà raccogliere e comunicare all'area Economico-Finanziaria. La reportistica dovrà mantenere anonime le controparti pur consentendo l'identificabilità del sinistro.
- definire una nota standard da riportare in Nota Integrativa contenente le informazioni relative ai sinistri che presentano un rischio possibile di soccombenza;
- definire la documentazione che deve essere predisposta a supporto della valutazione dello stato dei rischi aziendali e della congruità degli accantonamenti;
- definire le modalità di conservazione della documentazione impiegata e prodotta, inclusi i pareri utilizzati a supporto del processo valutativo;
- definire l'informativa e la documentazione da trasmettere al Collegio sindacale affinché possa valutare la congruità del fondo.

Fondo spese legali³

³ Rif. nota regionale prot. n. 16290 del 22.1.2014

Il fondo accoglie gli accantonamenti per spese legali certe nell'esistenza (normalmente specificate in un preventivo), derivanti da incarichi affidati dall'Azienda e per la difesa dei dipendenti nei casi previsti dal CCNL con oneri a carico dell'azienda. E' costituito in presenza sia di iniziative dell'Azienda a carico di terzi che di iniziative di terzi a carico dell'Azienda. Sono inoltre ricomprese le spese connesse alla difesa dell'azienda, quali contributo unificato, costi di notifica, spese di consulenza di parte.

La procedura amministrativo-contabile deve:

- individuare le articolazioni organizzative responsabili e coinvolte nella gestione del fondo;
- prevedere un prospetto di rappresentazione delle stime effettuate;
- definire l'informativa e la documentazione da trasmettere al Collegio Sindacale affinché possa valutare la congruità del fondo.

L'Azienda può prevedere diverse modalità di rappresentazione delle stime, che possono essere effettuate anche attraverso reportistiche collegate alla valutazione dei fondi rischi connessi, purché sia chiaramente distinta la quota relativa al fondo spese legali dalla quota relativa al fondo rischi.

Fondi rinnovi contrattuali personale dipendente

In presenza di rinnovi contrattuali del personale dipendente non ancora definiti e formalizzati, al termine di ogni esercizio, sono effettuati degli accantonamenti al Fondo rinnovi contrattuali personale dipendente per la parte di competenza dell'esercizio in chiusura.

Il fondo sarà utilizzato nel momento della liquidazione dei rinnovi contrattuali.

Il Fondo, di norma, è costituito sulla base di specifiche indicazioni regionali e comprende i correlati costi per oneri sociali e per IRAP. Fanno eccezione eventuali accantonamenti relativi a personale dipendente da altri datori di lavoro.

Al contrario, in presenza di rinnovi contrattuali del personale dipendente definiti e formalizzati, i miglioramenti retributivi devono essere rilevati tra i costi e debiti verso personale dipendente, tenuto conto anche delle eventuali specifiche indicazioni regionali.

Fondi rinnovi contrattuali MMG/PLS/MCA/MET

Le Linee guida al Piano dei conti regionale, indicano che i miglioramenti retributivi derivanti dai rinnovi convenzionali del personale convenzionato, definiti e formalizzati, sono rilevati quale costo del personale convenzionato e debito verso medici generici e pediatri, medici di continuità assistenziale, altri medici convenzionati (anche per eventuali oneri arretrati).

In presenza di rinnovi convenzionali non ancora definiti e formalizzati, al termine di ogni esercizio, sono effettuati degli accantonamenti al Fondo rinnovi contrattuali MMG/PLS/MCA/MET per la parte di competenza dell'esercizio in chiusura.

Il fondo sarà utilizzato nel momento della liquidazione dei rinnovi contrattuali.

Il Fondo, di norma, è costituito sulla base di specifiche indicazioni regionali e comprende i correlati costi per oneri sociali e per IRAP.

Fondi rinnovi contrattuali medici SUMAI

Le Linee guida economiche al Piano dei conti regionale, indicano che i miglioramenti retributivi derivanti dai rinnovi convenzionali dei medici specialisti ambulatoriali interni, definiti e formalizzati, sono rilevati quale costo della specialistica da Medici ambulatoriali interni e debito verso medici specialisti ambulatoriali interni (anche per eventuali oneri arretrati).

In presenza di rinnovi convenzionali non ancora definiti e formalizzati, al termine di ogni esercizio, sono effettuati degli accantonamenti al Fondo rinnovi contrattuali medici SUMAI per la parte di competenza dell'esercizio in chiusura.

Il fondo sarà utilizzato nel momento della liquidazione dei rinnovi contrattuali.

Il Fondo, di norma, è costituito sulla base di specifiche indicazioni regionali e comprende i correlati costi per oneri sociali e per IRAP.

Fondo per premio di operosità medici SUMAI

Questo fondo accoglie l'ammontare del premio di operosità maturato dai medici specialisti ambulatoriali interni che prestano servizio nell'azienda, comprensivo delle rivalutazioni e degli adeguamenti stabiliti in sede di rinnovo convenzionale.

In sede di chiusura del bilancio di esercizio, l'Azienda sanitaria dovrà contabilizzare l'accantonamento per premio di operosità (fine servizio) tenendo conto dei medici ambulatoriali interni che prestano servizio presso l'Azienda e delle eventuali modifiche intervenute nelle ore settimanali convenzionate. A tal fine, l'articolazione organizzativa preposta alla gestione dei medici ambulatoriali interni e alla conservazione dei contratti convenzionali, deve predisporre ed inviare al Servizio economico-finanziario un prospetto di calcolo dell'accantonamento dovuto per ogni singolo medico, che potrebbe essere così strutturato:

- per i medici convenzionati che intrattengono il rapporto presso una sola Azienda sanitaria, quest'ultima calcola l'accantonamento di tutto quanto dovuto al professionista simulando la cessazione del rapporto il 31 dicembre dell'esercizio in chiusura;
- per i medici convenzionati che svolgono un numero di ore superiore a quelle dell'esercizio precedente, il calcolo dell'accantonamento deve essere effettuato adeguando gli eventuali accantonamenti pregressi alle ore effettivamente svolte nell'esercizio in chiusura;
- per i medici convenzionati che svolgono un numero di ore inferiore a quelle dell'esercizio precedente, il calcolo dell'accantonamento deve essere effettuato adeguando gli eventuali accantonamenti pregressi alle ore effettivamente svolte nell'esercizio in chiusura;
- per i medici convenzionati che hanno cessato il rapporto presso altre Aziende sanitarie e lo intrattengono presso una sola, quest'ultima calcola l'accantonamento di tutto quanto dovuto al professionista simulando la cessazione del rapporto il 31 dicembre dell'esercizio in chiusura. Contemporaneamente viene rilevato un credito e il correlativo rimborso corrispondente alla parte maturata dall'Azienda di provenienza fino alla data del trasferimento;
- per i medici convenzionati non più operativi presso l'Azienda, ma presso altra Azienda, deve essere effettuato il ricalcolo del fondo fino alla data del trasferimento. Tale operazione comporta la rilevazione contabile dell'adeguamento del fondo fino alla data del trasferimento e contemporaneamente la registrazione dello storno del fondo con contropartita la rilevazione del debito verso l'Azienda sanitaria presso la quale è in corso il rapporto di lavoro del medico al 31/12. Tale operazione dovrà essere regolarizzata da un punto di vista finanziario nell'ambito dei rapporti di scambio tra le Aziende Sanitarie;
- il trasferimento del fondo di cui ai due punti precedenti deve essere effettuato anche nel caso di medici convenzionati che hanno il rapporto di lavoro presso più Aziende, nell'ipotesi in cui cambi la proporzione delle ore, tale da comportare una modifica del soggetto obbligato ad erogare il premio operosità .

Le precedenti indicazioni si applicano per le Aziende Sanitarie della Regione. Qualora tra le Aziende coinvolte vi sia un'Azienda fuori Regione, se la soluzione proposta non dovesse essere applicabile, l'Azienda sanitaria della Regione, nel caso in cui ceda il medico, dovrà rilevare una insussistenza del passivo a storno del fondo maturato fino alla data del trasferimento, mentre nel caso in cui acquisisca il medico dovrà rilevare l'accantonamento di tutto quanto dovuto al professionista simulando la cessazione del rapporto al 31 dicembre dell'esercizio in chiusura.

La procedura aziendale deve:

- individuare le articolazioni organizzative responsabili e coinvolte nella gestione dei medici ambulatoriali interni;
- definire la modalità di raccolta e di conservazione dei contratti di lavoro dei medici ambulatoriali interni;
- definire un prospetto di calcolo dell'accantonamento dovuto per ogni singolo medico, che l'articolazione organizzativa responsabile della gestione dei medici ambulatoriali interni dovrà inviare al Servizio economico-finanziario entro un termine stabilito in funzione delle esigenze di formazione del bilancio;
- definire l'informativa e la documentazione da trasmettere al Collegio sindacale affinché possa valutare la congruità del fondo.

Fondo personale in quiescenza

Il Fondo è costituito a fronte di ruoli in corso di emissione per la corresponsione di miglioramenti retributivi e per oneri sociali derivanti dall'applicazione dei rinnovi contrattuali a favore del personale cessato in vacanza contrattuale.

Ai fini della determinazione del fondo è necessario acquisire alcune informazioni:

- numero e tipologia delle figure professionali cessate;
- retribuzioni corrisposte al personale cessato;
- data di cessazione;
- posizioni risultanti all'ente previdenziale territoriale alla fine di ogni esercizio.

Si sottolinea che l'accantonamento va effettuato solo qualora i ruoli contributivi non siano ancora stati emessi. A fronte di ruoli contributivi ricevuti dall'Azienda entro la data di formazione del bilancio, invece, dovrà essere rilevato un debito verso Istituti previdenziali.

Fondo manutenzioni cicliche

Gli accantonamenti periodici a questo fondo vanno effettuati se ricorrono le seguenti condizioni previste dal principio contabile OIC n. 31:

- si tratta di manutenzione già pianificata, da eseguirsi ad intervalli periodici;
- vi è la ragionevole certezza che il bene continuerà ad essere utilizzato dall'Azienda almeno fino al prossimo ciclo di manutenzione;
- la manutenzione ciclica non può essere sostituita da più frequenti, ma comunque sporadici, interventi di manutenzione ordinaria ovvero dagli annuali interventi di manutenzione ordinaria, i cui costi vengono sistematicamente addebitati all'esercizio;
- si tratta di manutenzione riferita a "grandi impianti".

Il Fondo è costituito soltanto a fronte di spese di manutenzione ordinaria e deve essere alimentato attraverso accantonamenti annuali. L'accantonamento va effettuato suddividendo la spesa prevista in base ad appropriati parametri che riflettano il principio della competenza.

Il costo totale stimato dei lavori deve essere pari a quello che si sosterebbe se la manutenzione fosse effettuata alla data di chiusura dell'esercizio, tenendo però conto di tutti gli aumenti di costo già noti a tale data, documentati e verificabili, che dovranno essere sostenuti per svolgere la manutenzione. Pertanto, non vanno anticipate proiezioni future di tassi inflazionistici. La congruità del fondo, stimato per categorie omogenee di beni, deve essere riesaminata periodicamente per tenere conto di eventuali variazioni nei tempi di esecuzione dei lavori di manutenzione e nel costo stimato dei lavori stessi.

La costituzione del fondo non è obbligatoria e non va effettuata qualora la manutenzione sia prevista da contratti di appalto che comportano il pagamento di un canone periodico.

La procedura aziendale deve:

- individuare le articolazioni organizzative responsabili e coinvolte nella gestione del Fondo manutenzioni cicliche;
- definire un prospetto contenente le informazioni necessarie per la corretta determinazione dell'accantonamento e dell'utilizzo del Fondo; il prospetto dovrà essere compilato dall'articolazione organizzativa responsabile del Fondo, sulla base di informazioni fornite dall'UO responsabile della manutenzione ciclica ed inviato al Servizio economico-finanziario entro un termine stabilito in funzione delle esigenze di formazione del bilancio;
- definire l'informativa e la documentazione da trasmettere al Collegio sindacale affinché possa valutare la congruità del fondo.

Fondo interessi moratori

L'accantonamento al Fondo interessi moratori va effettuato in presenza di ritardi non occasionali nei pagamenti ai fornitori, qualora, ai sensi della normativa vigente, sia probabile una loro richiesta/addebito, ma tale richiesta/addebito non sia pervenuta entro la data di formazione del bilancio. Gli addebiti di interessi moratori dovranno, invece, essere contabilizzati tra i debiti se pervenuti entro il 31 dicembre oppure tra le fatture da ricevere se pervenuti dopo il 31/12, ma entro la data di formazione del bilancio.

La determinazione dell'accantonamento dovrà tenere conto:

- dell'esperienza pregressa riferita alla fattispecie, tenendo conto del rapporto storicizzato tra interessi potenziali, interessi addebitati e interessi pagati;
- dei debiti verso privati scaduti al 31/12, relativi a forniture di beni e servizi non in contestazione e ancora da pagare alla data di redazione del bilancio, tenendo conto del periodo intercorso tra la scadenza del debito e il 31/12.

La procedura aziendale per la contabilizzazione e gestione amministrativa del Fondo interessi moratori deve:

- individuare le articolazioni organizzative responsabili e coinvolte nella gestione del Fondo interessi moratori;
- definire un prospetto di calcolo degli interessi di mora non ancora addebitati relativo alle posizioni debitorie per le quali l'addebito è considerato un evento probabile, che dia evidenza dei giorni medi di ritardato pagamento e dell'importo medio dello scaduto per mastro o classe contabile, nonché di eventuali altre informazioni ritenute utili;
- definire l'informativa e la documentazione da trasmettere al Collegio sindacale affinché possa valutare la congruità del fondo.

Fondo indennità organi istituzionali

L'indennità da riconoscere agli organi istituzionali, commisurata ai risultati raggiunti nell'esercizio è stabilita da uno specifico provvedimento regionale:

- qualora sia conosciuta entro la data di redazione del bilancio, anche se da pagarsi successivamente, deve essere rilevata a carico del bilancio in chiusura come costo e come debito;
- qualora sia invece conosciuta successivamente alla data di redazione del bilancio, deve essere rilevata a carico del bilancio in chiusura come accantonamento al Fondo indennità organi istituzionali⁴, in misura pari all'ammontare ritenuto più probabile.

La procedura aziendale per la contabilizzazione e gestione amministrativa del Fondo indennità organi istituzionali deve:

- individuare le articolazioni organizzative responsabili e coinvolte nella gestione del Fondo;
- prevedere un prospetto di rappresentazione delle stime effettuate;
- definire l'informativa e la documentazione da trasmettere al Collegio sindacale affinché possa valutare la congruità del fondo.

Fondo incentivazione medici convenzionati

L'incentivo economico da riconoscere ai medici convenzionati è subordinato al raggiungimento degli obiettivi definiti negli accordi nazionali e/o regionali e aziendali. Si possono verificare le seguenti situazioni:

- nel caso gli esiti della valutazione del raggiungimento degli obiettivi siano conosciuti entro la data di redazione del bilancio, anche se gli incentivi saranno pagati successivamente, deve essere rilevata a carico del bilancio in chiusura un costo e un debito;
- nel caso la valutazione del raggiungimento degli obiettivi sia conosciuta successivamente alla data di redazione del bilancio, deve essere rilevato a carico del bilancio in chiusura un accantonamento al Fondo incentivazione medici convenzionati, in misura pari all'ammontare ritenuto più probabile.

La procedura aziendale per la contabilizzazione e gestione amministrativa del Fondo incentivazione medici convenzionati deve:

- individuare le articolazioni organizzative responsabili e coinvolte nella gestione del Fondo;
- prevedere un prospetto di rappresentazione delle stime effettuate;
- definire l'informativa e la documentazione da trasmettere al Collegio sindacale affinché possa valutare la congruità del fondo.

Fondo trattenuta ALPI (L.189/2012)

L'accantonamento al Fondo trattenuta ALPI (L.189/2012) è determinato nella misura pari al 5% del compenso del libero professionista, così come previsto dalla normativa.

La procedura aziendale per la contabilizzazione e gestione amministrativa del Fondo trattenuta ALPI (L.189/2012) deve:

- individuare le articolazioni organizzative responsabili e coinvolte nella gestione del Fondo;
- prevedere un prospetto di rappresentazione della determinazione del Fondo;

⁴ Vedere nota prot. n.16290 del 22/01/2014 avente ad oggetto il Piano dei conti regionale.

- definire l'informativa e la documentazione da trasmettere al Collegio sindacale affinché possa valutare la correttezza del fondo.

Si rinvia alla sezione "Aspetti Contabili" per le indicazioni in merito all'utilizzo del Fondo.

Fondo per imposte, anche differite

Tale fondo deve accogliere, secondo quanto previsto dai principi contabili OIC n. 31 e n. 25:

- gli accantonamenti per imposte probabili, aventi ammontare e/o data di sopravvenienza indeterminata, ad esempio derivanti da accertamenti non definitivi, contenziosi in corso o altre fattispecie similari (iscrizioni a ruolo, avvisi di liquidazione, avvisi di pagamento, avvisi di accertamento e rettifica per i quali è in corso il procedimento contenzioso o comunque si intende contestare l'importo addebitato);
- gli accantonamenti per imposte differite.

Per quanto riguarda i criteri di valutazione di tale fondo, poiché la legge non stabilisce criteri specifici, occorrerà seguire ed applicare i principi generali della competenza e della prudenza.

La valutazione delle passività per imposte probabili deve essere effettuata in base al presumibile esito degli accertamenti e dei contenziosi, tenendo conto anche di esperienze passate, di situazioni similari, dell'evoluzione interpretativa della dottrina e della giurisprudenza. Eventuali ammontari stanziati nel fondo per imposte sono utilizzati anche in caso di provvedimenti legislativi, quali concordati o condoni, che permettono di sanare le circostanze che avevano motivato la costituzione del fondo in oggetto. Qualora, nell'esercizio di definizione del contenzioso o dell'accertamento, l'ammontare accantonato nel Fondo risulti carente rispetto all'ammontare dovuto, la differenza dovrà essere imputata a Conto Economico tra gli oneri straordinari per imposte relative a esercizi precedenti; in caso contrario, l'eventuale eccedenza dovrà essere imputata nei proventi straordinari.

La fiscalità differita è generata invece dalla differenza tra imposte di competenza economica e imposte dovute. Quando il reddito civilistico ante imposte è maggiore dell'imponibile fiscale si verifica uno spostamento di tassazione ad altri esercizi; lo sfasamento temporale comporta cioè un differimento del momento impositivo rispetto alla competenza civilistica.

Ogni anno, entro i termini definiti dall'Azienda per le comunicazioni di chiusura del bilancio di esercizio l'Ufficio fiscale dell'Azienda dovrà procedere alla definizione delle imposte maturate da versare negli esercizi futuri. Dovrà inoltre provvedere a valutare entità e grado di rischio di soccombenza per ciascun contenzioso fiscale in atto.

A quest'ultimo riguardo, le indicazioni procedurali ed operative sono analoghe a quelle riportate per il Fondo rischi per cause civili, penali ed oneri processuali. In particolare, la procedura aziendale dovrà prevedere:

- l'individuazione delle articolazioni organizzative responsabili e coinvolte nella gestione dei contenziosi fiscali e nella valutazione dell'entità e del grado di rischio;
- la definizione delle modalità di valutazione e di aggiornamento dell'andamento dei contenziosi in corso, da effettuarsi a cadenza almeno annuale;
- la documentazione che deve essere predisposta a supporto della congruità degli accantonamenti, che deve evidenziare la controparte di ciascun contenzioso;
- le modalità di trasmissione della stessa all'area economico-finanziaria, entro un termine stabilito e funzionale alla predisposizione del bilancio d'esercizio, nonché le modalità di conservazione della stessa;

- la definizione di una nota standard da riportate in Nota Integrativa contenente le informazioni relative agli eventi possibili;
- la definizione dell'informativa e della documentazione da trasmettere al Collegio sindacale affinché possa valutare la congruità del fondo.

ASPETTI CONTABILI

L'accantonamento ai Fondi rischi ed oneri comporta la necessità di utilizzare una voce economica di accantonamento e non una diversa voce di costo. Questa modalità consentirà di stabilire una corrispondenza tra l'incremento dei Fondi ed i relativi accantonamenti. Dal punto di vista contabile è infatti opportuno mantenere l'abbinamento costo – debito e accantonamento – fondo rischi ed oneri.

Al momento del verificarsi dell'evento a fronte del quale è stato costituito un Fondo rischi ed oneri, il fondo dovrà essere utilizzato in modo diretto, in sostituzione della voce economica di costo, senza la rilevazione né di un costo, né di un componente positivo per l'utilizzo del fondo. Si evidenzia, al riguardo, che il modello ministeriale CE e lo schema di Conto Economico approvato con il D.Lgs n. 118/2011 non prevedono conti economici per l'utilizzo dei fondi.

Nel momento in cui si verificherà l'evento avverso, il fondo potrebbe risultare sovradimensionato oppure insufficiente. Tale differenza è da contabilizzare:

- nelle insussistenze del passivo per le differenze positive;
- nelle sopravvenienze passive per le differenze negative.

I Principi Contabili Nazionali OIC, richiamati quali Riferimenti normativi e regolamentari, trovano applicazione ove non siano in contrasto con la normativa specifica del settore sanitario, in particolare con il D.lgs. n. 118/2011, il D.M. 15/06/2012 ed il D.M. 20/03/2013.

Fondo trattenuta ALPI (L.189/2012)

Il Fondo per oneri in questione presenta delle caratteristiche particolari e merita un trattamento contabile specifico. L'accantonamento qui previsto, a differenza degli altri accantonamenti per oneri e rischi non costituisce un vero e proprio costo di competenza dell'esercizio, ma piuttosto l'accantonamento di somme vincolate e destinate a coprire costi che saranno sostenuti dopo la chiusura dell'esercizio e quindi di competenza degli/ll'esercizi/o successivi/o. Nel caso specifico l'utilizzo diretto del Fondo per oneri nell'anno in cui verranno sostenuti i costi, avrebbe come conseguenza la mancata contabilizzazione del costo per competenza oltre la mancata classificazione del costo per natura.

Si forniscono pertanto le seguenti indicazioni contabili:

Nell'anno in cui è effettuata la trattenuta si procede alla contabilizzazione del Fondo trattenuta ALPI (L.189/2012) e del relativo accantonamento per la parte non spesa nell'esercizio;

Nell'anno in cui è sostenuto il costo che trova copertura nel Fondo in oggetto, si procede:

- alla contabilizzazione dei costi per competenza e a classificarli secondo la propria natura;
- all'utilizzo del Fondo trattenuta ALPI (L.189/2012) registrando in contropartita una voce del piano dei conti di ricavo "Utilizzo quote Fondo trattenuta ALPI (L.189/2012)" classificata all'interno della voce del CE Ministeriale A.9.C) Altri proventi diversi.

Le procedure dovranno disciplinare le modalità di monitoraggio dei costi sostenuti coperti dall'utilizzo del Fondo.

In analogia a quanto previsto per contributi in conto in esercizio di cui all'art.29 comma 1 lettera e) del D.Lgs.118/2011, tale soluzione contabile, pur non trattandosi di contributi in conto in esercizio consente di dare una rappresentazione più veritiera e corretta del bilancio ai sensi dell' art.2423 del Codice Civile oltre una maggiore trasparenza delle operazioni contabili eseguite.

CONTROLLI INFRAGRUPPO E CONSOLIDAMENTO DEI DATI

Con riferimento ai rapporti infragruppo, non è prevista la costituzione nei bilanci aziendali di fondi per rischi ed oneri e di fondi svalutazione crediti.

Al fine di garantire la quadratura degli scambi tra Aziende Sanitarie della Regione si riportano di seguito le indicazioni contabili in merito alle registrazioni da effettuare dalle Aziende per il trasferimento delle quote di Fondo per premio di operosità medici SUMAI nel caso di trasferimento dei medici da un'azienda all'altra e nel caso di modifica della proporzione delle ore, tale da comportare una modifica del soggetto obbligato ad erogare il premio operosità.

La valutazione deve essere fatta in sede di chiusura dell'esercizio in cui si è verificato l'evento.

L'Azienda presso cui il medico convenzionato ha cessato il rapporto di lavoro calcola il fondo premio operosità considerando anche la quota parte maturata per il periodo di competenza dell'anno in cui si è verificata la cessazione ed effettua l'adeguamento del fondo al 31/12. Contemporaneamente provvede a stornare il fondo così determinato e contabilizzato, con rilevazione in contropartita di un debito nei confronti dell'Azienda Sanitaria destinataria.

L'Azienda Sanitaria ricevente provvederà ad effettuare la registrazione del fondo al 31/12 rilevando l'accantonamento per l'intero importo necessario alla costituzione del fondo, comprensivo della quota trasferita e della quota parte di competenza maturata presso l'Azienda. Al tal fine dovrà essere rilevato un credito verso l'Azienda Sanitaria cedente e un rimborso corrispondente all'importo trasferito. Per evitare squadrature nella contabilizzazione dei rapporti di scambio tra le Aziende Sanitarie della Regione, tale rimborso dovrà essere rilevato sul **conto non (R) 0308008 "Altri rimborsi da altri Enti Pubblici"**.

Dovrà essere garantita la quadratura delle partite creditorie e debitorie tra Aziende Sanitarie e la regolarizzazione per cassa attraverso l'emissione di un mandato di pagamento a favore dell'Azienda ricevente o attraverso altre forme di regolarizzazione finanziaria dei rapporti di scambio tra le Aziende Sanitarie.

Le medesime scritture contabili dovranno essere effettuate nel caso di medici convenzionati che intrattengono il rapporto di lavoro con più Aziende Sanitarie della Regione, qualora a fine esercizio cambi la proporzione delle ore.

ASPETTI FISCALI

.....

CONSERVAZIONE DELLA DOCUMENTAZIONE

Si ritiene che, con riferimento alle norme di ordinata contabilità, discenda l'obbligo civilistico di conservazione della documentazione relativa al percorso di verifica e di valutazione dell'entità e

dello stato dei rischi aziendali, nonché degli oneri di esistenza certa ma ammontare o data di sopravvenienza indeterminata.

Appendice

La svalutazione dei crediti

Ulteriori riferimenti sono costituiti da:

- Principio Contabile Nazionale OIC n. 15 "Crediti";
- Principi contabili regionali approvati nell'ambito del progetto regionale REBISAN con DGR n. 416/2005 – documento n. 5 "La svalutazione dei crediti e le perdite sui crediti";
- Manuale del sistema di controllo interno e di organizzazione contabile delle Aziende sanitarie – Ciclo Attivo, approvato nell'ambito del progetto regionale REBISAN.

Tenendo conto dei principi di "competenza" e "prudenza", in sede di redazione del bilancio d'esercizio devono essere valutati analiticamente i rapporti creditorî in essere alla data di chiusura dell'esercizio, ivi inclusi i rischi connessi alla loro esigibilità, attingendo anche da informazioni note successivamente alla data del 31 Dicembre.

La fattispecie qui trattata riguarda il rischio di insolvenza da parte di persone fisiche, imprese, enti ed amministrazioni pubbliche, relativamente a fatture o altri addebiti emessi dall'Azienda, non ancora incassati alla data di chiusura del bilancio.

I crediti possono essere valutati:

- di dubbia esigibilità; si tratta di crediti che presentano incertezze rispetto ad un esito positivo, per contestazioni su addebiti per prestazioni erogate, per debitori soggetti a procedure concorsuali, ecc..
- di sicura inesigibilità; si tratta di crediti scaduti che sicuramente, per ragioni di varia natura, non giungeranno a buon fine (ad esempio, crediti per prestazioni a soggetti deceduti o ad utenti cessati e resisi irreperibili).

I crediti di sicura inesigibilità devono essere stralciati nell'esercizio in cui la perdita risulti da elementi certi e precisi e sia definitiva, cioè siano venuti meno tutti i tentativi di recupero del credito in sofferenza. Lo stralcio contabile del credito in sofferenza comporterà l'utilizzo del fondo svalutazione relativo alla specifica tipologia del credito. Nel caso di insufficiente capienza del fondo, la quota parte di perdita non coperta sarà rilevata nel conto economico come Insussistenza dell'attivo.

Nel rispetto del principio di competenza, le perdite sui crediti sorti nell'esercizio dovranno invece sempre essere rilevate nel conto Perdite su crediti dell'esercizio, indipendentemente dall'esistenza di Fondi a copertura.

Lo stralcio del credito può avvenire sulla base dell'effettiva inesigibilità del credito (irreperibilità o decesso del debitore, procedure concorsuali, contestazioni motivate, ecc....) secondo quanto previsto all'interno del regolamento aziendale di gestione del credito, oppure sulla base di un parere motivato dell'Ufficio legale che evidenzia la non convenienza nel proseguimento del recupero coattivo del credito e/o i rischi di soccombenza in giudizio. L'Ufficio Bilancio adotta a fine esercizio un atto ricognitivo che comprende tutti i crediti stralciati nell'esercizio ed evidenzia le motivazioni dello stralcio.

Per i crediti di dubbia esigibilità, la svalutazione può essere specifica oppure "generica". La svalutazione specifica è riferita al singolo credito o singola posizione contabile sulla base della tipologia del credito (prestazioni difficilmente incassabili) e del creditore (es. fallimento e procedura di liquidazione).

Per poter effettuare una corretta valutazione dei rischi, è necessario che le articolazioni organizzative aziendali interessate predispongano l'elenco delle posizioni creditorie di dubbia esigibilità, con le stime del relativo ammontare inesigibile. Tali stime dovranno essere integrate da altre valutazioni desumibili dall'andamento storico, dall'esperienza passata e da ogni altro elemento utile.

Per le tipologie di crediti ad estremo frazionamento (riferiti a pluralità/eterogeneità di soggetti debitori) è possibile effettuare la svalutazione anche forfaitariamente sull'importo totale, piuttosto che sui singoli crediti. Gli algoritmi di calcolo utilizzati dovranno, in questo caso, essere esplicitati e costantemente aggiornati poiché dovranno nel tempo fornire gli stessi risultati che si otterrebbero utilizzando il metodo analitico. Detta metodologia è in linea con una svalutazione così detta "generica" e comporta la costituzione di un Fondo svalutazione per almeno ogni voce di Credito indicata nel vigente modello ministeriale SP, tenuto conto delle informazioni da inserire nella Nota Integrativa del Bilancio d'esercizio.

In sede di formazione del bilancio, oltre a valutare i rischi sui crediti sorti nell'esercizio, deve essere verificata la congruità degli accantonamenti operati in precedenti esercizi, effettuando, ove necessario, gli opportuni adeguamenti. Al riguardo è necessario tenere conto che l'addebito degli interessi di mora deve essere effettuato entro il termine di 5 anni, decorsi i quali non può legittimamente essere avanzata alcuna richiesta.

L'accantonamento per la svalutazione dei singoli crediti (o categorie omogenee di crediti) sorti nell'esercizio o per l'eventuale adeguamento degli accantonamenti operati negli esercizi precedenti dovrà essere contabilizzato a Conto Economico nella posta Svalutazione dei crediti e, in contropartita, negli specifici Fondi svalutazione crediti. Detti fondi andranno a rettificare nel bilancio d'esercizio i corrispondenti crediti, che conseguentemente saranno esposti al netto dei relativi fondi svalutazione.

Per le Aziende sanitarie non rientrano tra i crediti svalutabili:

- crediti tra Aziende sanitarie della Regione (B.II.4.a), ivi compresi i crediti per mobilità infraregionale;
- crediti verso Regione (B.II.2.a), ivi compresi i crediti per mobilità interregionale;
- crediti verso Stato (B.II.1 a, b, c, d), ivi compresi i crediti per mobilità attiva internazionale ed esclusi i crediti verso la Prefettura per le prestazioni a favore di cittadini stranieri.

Tali indicazioni potranno subire delle variazioni solo su specifica indicazione regionale fornita in occasione delle chiusure dei bilanci di esercizi.

Rientrano invece tra i crediti svalutabili le altre categorie di crediti:

- crediti verso la Prefettura per le prestazioni a favore di cittadini stranieri (B.II.1.I);
- crediti verso Aziende sanitarie Extra Regione (B.II.4.b);
- crediti verso privati (B.II.7);
- crediti verso altre Pubbliche Amministrazioni.

I crediti vantati nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni, delle sperimentazioni gestionali e delle società partecipate sono soggetti a svalutazione generica soltanto in presenza di chiare ed oggettive motivazioni, subordinatamente al parere favorevole del Collegio sindacale. Tali crediti di norma sono stralciabili soltanto in presenza di un accordo bilaterale.

Le Aziende sanitarie, per ogni categoria di crediti svalutabili, devono inoltre definire i criteri di riferimento per la svalutazione generica dei crediti stessi sulla base dell'anzianità del credito, della natura del credito e della tipologia del soggetto debitore, tenuto conto degli esiti delle analisi "storiche" sul rapporto tra crediti vantati e crediti incassati.

Le percentuali di svalutazione devono essere sintetizzate in prospetti da conservarsi nel fascicolo di bilancio ed analoghi a quello di seguito riportato⁵ a titolo esemplificativo per la categoria dei “crediti verso clienti privati”:

Anzianità del credito	% minima di svalutazione	% massima di svalutazione
Superiore a 12 mesi ed inferiore a 24	10%	20%
Superiore a 24 mesi ed inferiore a 36	20%	40%
Superiore a 36 mesi ed inferiore a 48	40%	60%
Superiore a 48 mesi ed inferiore a 60	60%	80%
Oltre 60 mesi	80%	100%

Sotto il profilo procedurale, l'Azienda sanitaria deve:

- formalizzare una procedura ed eventualmente un Regolamento per la rilevazione, l'addebito, la gestione e l'incasso dei propri ricavi;
- definire una procedura di incasso dei crediti aziendali che preveda la modalità operativa e le articolazioni organizzative incaricate del controllo dei crediti non incassati al fine di individuare tempestivamente gli insoluti ed avviare le procedure di recupero del credito;
- definire la procedura per la determinazione del fondo svalutazione crediti.

Con riferimento all'incasso dei crediti, le Aziende sanitarie devono prevedere specifiche procedure interne finalizzate a sollecitare le somme da incassare ed alla gestione del credito:

- per i debitori che hanno superato la scadenza fissata, invio di una prima lettera di sollecito oppure di una mail da parte dell'articolazione organizzativa che ha erogato la prestazione oppure che ha emesso la fattura o la nota di addebito, oppure da parte di altro Servizio/Ufficio preposto;
- se al termine del periodo indicato nella prima lettera di sollecito non si registra l'incasso, è opportuno inviare un'ulteriore lettera di sollecito (raccomandata con ricevuta di ritorno o PEC) da parte del Servizio/Ufficio preposto, che diffida al pagamento ed informa, in caso di mancato pagamento, dell'avvio delle azioni per il recupero del credito anche in forma coattiva;
- in caso di mancato incasso anche al termine dell'ulteriore scadenza prevista, è necessario trasmettere le pratiche all'area legale oppure al Servizio/Ufficio preposto, per l'avvio delle azioni di recupero del credito, delle procedure di riscossione coattiva e di eventuale iscrizione a ruolo dei crediti non riscossi. Le pratiche devono essere corredate dalla documentazione necessaria a dimostrare l'esistenza e l'esigibilità del credito;
- la procedura/regolamento deve prevedere le casistiche in cui è possibile effettuare lo stralcio del credito.

La procedura di recupero del credito può essere efficacemente monitorata attraverso la gestione di uno scadenziario clienti da parte del Servizio economico-finanziario, che riclassifichi i crediti per tipologia di debitore, articolazione organizzativa e *range* di scadenza.

⁵desunto dal Manuale REBISAN – Ciclo Attivo.

Inoltre, ogni posta di credito/posizione creditoria deve essere riclassificata a seconda della fase di recupero del credito in cui è inserita e della valutazione dell'articolazione organizzativa sull'inesigibilità nei casi di svalutazioni specifiche riferite a quel credito.

Con riferimento, infine, alla procedura aziendale per la contabilizzazione e gestione amministrativa del Fondo svalutazione crediti, essa deve:

- individuare le articolazioni organizzative responsabili e coinvolte nella gestione del Fondo;
- prevedere alcuni prospetti di rappresentazione delle stime effettuate: atto ricognitivo che comprende tutti i crediti stralciati nell'esercizio ed evidenzia le motivazioni dello stralcio; elenco delle posizioni creditorie di dubbia esigibilità, con le stime motivate dell'ammontare inesigibile; elenco delle posizioni creditorie assoggettate a svalutazione generica e relativi algoritmi di calcolo utilizzati; prospetti di sintesi dei range di percentuali di svalutazione applicate;
- definire l'informativa e la documentazione da trasmettere al Collegio sindacale (e da conservarsi nel fascicolo di bilancio) affinché possa valutare la congruità del fondo.

La Linea Guida regionale per la valutazione dello stato dei rischi aziendali e per la verifica l'adeguatezza degli accantonamenti ai fondi rischi e oneri è stata predisposta dal seguente Gruppo di lavoro:

Paola Bardasi	Azienda USL di Ferrara
Stefano Carlini	Azienda USL di Ferrara
Marzia Cavazza	Regione Emilia-Romagna DGSPS
Davide Fornaciari	Azienda Ospedaliera di Reggio Emilia
Anna Maria Petrini	Azienda USL di Bologna
Cristina Caravita	Azienda Ospedaliero-Universitaria di Bologna
Anna Rita Fornaciari	Azienda USL di Reggio Emilia
Catia Morgagni	Azienda USL della Romagna
Nevio Samorè	Azienda Ospedaliero-Universitaria di Bologna
Michele Tavazzi	Azienda Ospedaliero-Universitaria di Bologna
Maria Teresa Ugolini	Azienda USL della Romagna
Giovanni Basile	Collegio sindacale Azienda USL di Reggio Emilia
Germano Camellini	Collegio sindacale Azienda USL di Ferrara
Eugenio Anessi Pessina	Esperto contabile e di procedure
Elena Cantù	Esperto contabile e di procedure
Niccolò Persiani	Esperto contabile e di procedure
Silvana D'Alonzo	Servizio Amministrazione del Servizio Sanitario Regionale, Sociale e Socio-Sanitario
Renata Cavicchi	Servizio Amministrazione del Servizio Sanitario Regionale, Sociale e Socio-Sanitario



Piano Attuativo della Certificabilità

Deliberazione della Giunta Regionale n. 150 del 23 febbraio 2015

**LINEA GUIDA REGIONALE
PER LA DEFINIZIONE DELLE PROCEDURE AMMINISTRATIVO CONTABILI
DELLE AZIENDE SANITARIE E OSPEDALIERE DELLA REGIONE EMILIA ROMAGNA**

DEBITI-COSTI

SCOPO/OBIETTIVO

La presente linea guida è redatta allo scopo di fornire gli elementi essenziali di supporto per la redazione delle procedure amministrativo-contabili relative all'area dei debiti e dei costi delle Aziende sanitarie del Servizio Sanitario Regionale. Le procedure amministrativo-contabili e le istruzioni operative dovranno essere redatte secondo il modello regionale definito dallo specifico Gruppo di lavoro.

Le procedure riguardano la complessiva gestione dei debiti e dei costi, che comprende principalmente i seguenti aspetti: ricevimento della prestazione (acquisto di beni e/o servizi); ricezione del documento comprovante la prestazione ricevuta (fattura, nota di debito) con indicazione del corrispettivo dovuto e correlata contabilizzazione del costo e del debito; pagamento del corrispettivo dovuto e correlata contabilizzazione con chiusura del debito; impiego della prestazione nei processi aziendali e conseguente attribuzione del costo all'esercizio di competenza; ricezione e correlata contabilizzazione di eventuali note di credito. Gli aspetti riguardanti le operazioni di pagamento e di chiusura del debito sono trattati in maniera più specifica nella Linea guida relativa all'area delle "Disponibilità Liquide".

Il rispetto di tali procedure persegue i seguenti obiettivi:

- conoscenza e verificabilità dell'effettiva esistenza e consistenza quali-quantitativa dei debiti e dei costi;
- corretta e verificabile valorizzazione dei debiti e dei costi;
- corretta imputazione dei costi all'esercizio di competenza;
- corretta e prudente rappresentazione dei debiti e dei costi nel bilancio dell'esercizio.

La linea guida definisce, in particolare, i requisiti minimi richiesti a livello regionale al fine di garantire, nella redazione dei bilanci aziendali e nella stesura delle procedure amministrativo-contabili finalizzate alla certificabilità dei dati, il rispetto delle seguenti asserzioni:

- **esistenza:** i debiti esposti nello stato patrimoniale riflettono operazioni realmente avvenute, opportunamente autorizzate e propriamente contabilizzate; i costi iscritti nel conto economico riguardano beni e servizi effettivamente ricevuti; per ogni debito iscritto a bilancio l'esistenza è accertata da appositi documenti idonei a riflettere l'effettuazione dell'operazione sottostante al sorgere del debito stesso; tutti i pagamenti e le rettifiche effettivamente avvenuti sono stati rilevati in diminuzione dei debiti cui si riferivano;
- **completezza:** tutte le operazioni riguardanti i debiti e i correlati costi sono identificate e rilevate correttamente nell'esercizio di riferimento, senza duplicazioni;
- **diritti/obblighi:** gli acquisti contabilizzati hanno determinato obbligazioni di pagamento giuridicamente valide nei confronti dei fornitori; i debiti iscritti in bilancio rappresentano effettive obbligazioni maturate e non estinte alla data di chiusura dell'esercizio;
- **accuratezza:** debiti e costi sono correttamente quantificati e contabilizzati, secondo corretti processi di calcolo;
- **competenza:** le registrazioni contabili riflettono gli eventi economici accaduti nel periodo di riferimento; i costi sono imputati all'esercizio nel rispetto del principio di competenza economica;

- valutazione: i debiti sono correttamente valutati ed imputati ai conti dello stato patrimoniale e i costi ad essi riferiti sono correttamente imputati ai conti economici, nel rispetto della normativa di riferimento. In particolare, i debiti sono esposti in bilancio al loro valore nominale;
- presentazione e informativa: i debiti e i costi sono propriamente classificati, descritti ed esposti in bilancio nel rispetto della normativa di riferimento; è accertata la continuità dei principi contabili e di valutazione rispetto all'anno precedente.

Tali asserzioni verranno garantite attraverso la corretta:

- separazione di compiti e responsabilità nelle fasi di acquisizione dei beni e dei servizi, nonché di rilevazione e gestione di tali beni e servizi e dei correlati debiti;
- autorizzazione, formale e preliminare, delle operazioni gestionali e contabili che hanno un impatto su debiti e costi;
- preventiva predisposizione e approvazione di appositi documenti che accompagnino e comprovino ogni operazione suscettibile di generare costi o di originare, modificare o estinguere debiti;
- esecuzione, registrazione e rilevazione contabile delle operazioni di gestione suscettibili di generare costi o di originare, modificare o estinguere debiti;
- conservazione dei documenti comprovanti il sorgere di un debito (contratti, convenzioni, fatture, documenti di trasporto, documenti comprovanti la ricezione della prestazione, ecc.) e la sua eventuale estinzione;
- determinazione delle responsabilità di gestione del debito (individuazione di un responsabile/referente per i debiti verso fornitori, ecc.);
- verifica dell'effettiva esistenza e consistenza quali-quantitativa del debito tramite il controllo di corrispondenza tra prestazioni (beni e servizi) richieste, prestazioni ricevute, prestazioni pagate, con monitoraggio dei pagamenti rispetto alle relative fatture/note di debito ricevute e segnalazione tempestiva di tutte le prestazioni ricevute e non pagate, al fine di attivare nel più breve tempo possibile le procedure per il rispetto della normativa relativa ai tempi di pagamento;
- analisi periodica delle risultanze contabili da parte di personale indipendente da quello addetto alla loro tenuta;
- determinazione dei valori alla chiusura dell'esercizio, tenendo conto di tutti i fatti che possono influire sugli stessi, quali ad esempio la presenza di debiti non contabilizzati e l'eventualità di rettifiche;
- riconciliazione delle poste di debito e costo con le altre Aziende Sanitarie della Regione, con la Regione stessa, con altri soggetti creditori;
- esposizione in bilancio, ivi compresa l'adeguatezza dell'informativa di dettaglio fornita in nota integrativa.

CAMPO DI APPLICAZIONE

La presente linea guida si applica alle seguenti procedure dell'area dei Debiti e dei Costi, ritenute minimali nell'organizzazione amministrativo contabile delle Aziende del Servizio Sanitario Regionale:

- 1. ACQUISTO BENI DI CONSUMO**
- 2. ACQUISTO BENI E SERVIZI AD UTILITA' PLURIENNALE**
- 3. MOBILITA' PASSIVA**
- 4. ACQUISTO DI SERVIZI SANITARI DA STRUTTURE PRIVATE ACCREDITATE**
- 5. ONERI A RILIEVO SANITARIO, RETTE E SERVIZI SOCIO-SANITARI**
- 6. ASSEGNI, SUSSIDI E CONTRIBUTI**
- 7. ALTRI COSTI PER SERVIZI SANITARI E NON SANITARI**
- 8. GESTIONE DEL TRATTAMENTO ECONOMICO DEL PERSONALE DIPENDENTE**
- 9. GESTIONE TRATTAMENTO ECONOMICO DEL PERSONALE CON RAPPORTO DI LAVORO ASSIMILATO A LAVORO DIPENDENTE (COCOCO e BORSISTI) E LAVORO AUTONOMO (PROFESSIONALE O OCCASIONALE)**
- 10. GESTIONE DEL CONTRATTO DI SOMMINISTRAZIONE DI LAVORO INTERINALE**
- 11. ATTIVITA' LIBERO PROFESSIONALE**
- 12. GESTIONE DEL TRATTAMENTO ECONOMICO DEL PERSONALE CONVENZIONATO**
- 13. CIRCOLARIZZAZIONE DEI CREDITI E DEBITI**

La presenza delle suddette procedure può essere garantita anche attraverso una diversa organizzazione del manuale, secondo il livello di dettaglio che verrà definito a livello aziendale.

Gli aspetti procedurali relativi alle movimentazioni di chiusura dei debiti sono trattati nella linea guida dedicata all'area delle "Disponibilità Liquide".

Gli aspetti procedurali relativi alle passività indeterminate nell'esistenza, nell'ammontare e/o nella data di sopravvenienza sono trattati nella linea guida dedicata all'area dei "Fondi per rischi e oneri e per trattamento di fine rapporto".

La linea guida non tratta nello specifico le fasi relative alle procedure di acquisto e alla definizione dei contratti, ma tratta le fasi successive, dal momento della richiesta di approvvigionamento di un bene o dell'attivazione del servizio, fino alle operazioni di chiusura del Bilancio di esercizio.

RIFERIMENTI NORMATIVI E REGOLAMENTARI

- D.lgs. n. 118/2011 "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42" e s.m.i.;
- D.M. 15/06/2012: "Nuovi modelli di rilevazione economica «Conto economico» (CE) e «Stato patrimoniale» (SP) delle aziende del Servizio sanitario nazionale";
- D.M. 20/03/2013: "Modifica degli schemi dello Stato patrimoniale, del Conto economico e della Nota integrativa delle Aziende del Servizio Sanitario nazionale";
- D.P.R. n. 633/1972 "Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto" e s.m.i.;
- D.P.R. n. 917/1986 "Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi" e s.m.i.;
- D.P.R. n. 642/1972 "Disciplina dell'imposta di bollo";
- Codice civile, articoli 2423 - 2428;
- Principio Contabile Nazionale OIC n. 11 "Bilancio d'esercizio – finalità e postulati";
- Principio Contabile Nazionale OIC n. 19 "Debiti";
- D.lgs. n. 502/1992 "Riordino della disciplina in materia sanitaria, a norma dell'articolo 1 della legge 23 ottobre 1992, n. 421" e s.m.i.;
- D.Lgs. 231/2001 "Attuazione della direttiva 2000/35/CE relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali";

- D.lgs. 192/2012, che recepisce la direttiva europea 2011/7/UE sui ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali;
- D.P.C.M. 14/02/2001 "Atto di indirizzo e coordinamento in materia di prestazioni socio-sanitarie";
- L.R. 22/1980 "Norme per l'utilizzazione e la gestione del patrimonio e la disciplina della contabilità nell'Unità Sanitaria Locale" e s.m.i.;
- L.R. 50/1994 "Norme in materia di programmazione, contabilità, contratti e controllo delle Aziende Unità Sanitarie Locali e delle Aziende Ospedaliere" e s.m.i.;
- Regolamento Regionale di contabilità economica n. 61 del 27/12/1995 e s.m.i.;
- L.R. 34/1998 "Norme in materia di autorizzazione e accreditamento delle strutture sanitarie pubbliche e private in attuazione del D.P.R. 14 gennaio 1997" e s.m.i.;
- L.R. 2/2003 "Norme per la promozione della cittadinanza sociale e per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali";
- L.R. 27/2004 "Legge finanziaria regionale adottata a norma dell'articolo 40 della Legge Regionale 15 novembre 2001, n. 40 in coincidenza con l'approvazione del bilancio di previsione della Regione Emilia-Romagna per l'esercizio finanziario 2005 e del bilancio pluriennale 2005-2007";
- Delibera di Giunta Regionale n. 295 del 25/02/2002 "Recepimento del DPCM 29.11.2001 definizione dei livelli essenziali di assistenza";
- Delibera di Giunta Regionale n. 509 del 16/04/2007 "Fondo regionale per la non autosufficienza – Programma per l'avvio nel 2007 e per lo sviluppo nel triennio 2007 – 2009";
- Delibera di Giunta Regionale n. 772 del 29/05/2007 "Approvazione dei criteri, delle linee guida e dell'elenco dei servizi per l'attivazione del processo di accreditamento in ambito sociale e sociosanitario. Primo provvedimento attuativo art. 38 LR 2/03 e s.m.i.";
- Circolare della Regione Emilia-Romagna n. 7 del 25/06/2007 "Omogeneizzazione delle prestazioni sanitarie nella rete dei servizi per anziani non autosufficienti" e s.m.i.;
- Delibera di Giunta Regionale n. 1206 del 30/07/2007 n. 1206, "Fondo regionale non autosufficienza. Indirizzi attuativi della DGR 509/2007";
- Deliberazione Assemblea Legislativa Regione Emilia-Romagna 22.05.2008 n. 175 "Piano Sociale e Sanitario 2008-2010";
- Delibera di Giunta Regionale n. 313 del 23/03/2009 "Piano Attuativo Salute Mentale 2009-2011";
- Delibera di Giunta Regionale n. 514 del 20/04/2009 "Primo provvedimento della Giunta Regionale attuativo dell'art. 23 della LR 4/2008 in materia di accreditamento dei servizi socio-sanitari";
- Delibera di Giunta Regionale n. 2110 del 21/12/2009 "Approvazione del sistema omogeneo di tariffa per i servizi sociosanitari per anziani valevole per l'accredimento transitorio";
- Delibera di Giunta Regionale n. 219 del 11/01/2010 "Approvazione del sistema omogeneo di tariffa per i servizi semiresidenziali per disabili valevole per l'accredimento transitorio";
- Delibera di Giunta Regionale n. 1336 del 13/09/2010 "Approvazione del sistema omogeneo di tariffa per i servizi residenziali sociosanitari per disabili valevole per l'accredimento transitorio";
- Delibera di Giunta Regionale n. 390 del 28/03/2011 "Accreditamento dei servizi socio-sanitari: attuazione dell'art. 23 della L.R. 4/2008 e s.m.i. e modifiche e integrazioni delle DGR 514/2009 e DGR 2110/09";
- Delibera di Giunta Regionale n. 1830 del 09/12/2013 "Requisiti specifici per l'accredimento delle residenze psichiatriche";
- Delibera di Giunta Regionale n. 1831 del 09/12/2013 "Accordo generale per il triennio 2014-2016 tra la Regione Emilia-Romagna e le associazioni confcooperative Emilia Romagna e Legacoop Emilia Romagna, in materia di prestazioni erogate a favore delle persone inserite in residenze sanitarie psichiatriche accreditate";
- Delibera di Giunta Regionale n. 286 del 10/03/2014 "Programmazione del percorso di allineamento delle residenze sanitarie psichiatriche già accreditate, gestite da Enti non Profit, ai nuovi requisiti e tariffe (DGR n.1830/2013 e DGR n. 1831/2013) e domande di accreditamento di nuove residenze sanitarie psichiatriche (ai sensi della DGR n.624/2013);
- Delibera di Giunta Regionale n. 715 del 15/06/2015 "Accreditamento Socio Sanitario: modificazioni e

integrazioni”;

- Delibera di Giunta Regionale n. 1554 del 20/10/2015 “Linee di indirizzo per la realizzazione di progetti con la metodologia del budget di salute”;
- Delibera di Giunta Regionale n. 273 del 29/02/2016 “Approvazione Sistema di remunerazione dei servizi socio-sanitari accreditati provvisoriamente e definitivamente”;
- Delibera di Giunta Regionale n. 1377 del 26/07/1999 “Direttiva su criteri, modalità e procedure per la contribuzione alle famiglie disponibili a mantenere l’anziano non autosufficiente nel proprio contesto”;
- Delibera di Giunta Regionale n. 1131 del 02/08/2013 avente ad oggetto “Linea guida regionali attuative dell’art.1, comma 4, della L.120/2007 “Disposizioni in materia di attività libero professionale intramuraria e altre norme in materia sanitaria”, come modificato dal D.L.n.158 del 13/09/2012”;
- Delibera di Giunta Regionale n. 326 del 31/03/2015 avente ad oggetto “Recepimento dell’accordo ai sensi dell’articolo 1 comma 4-Bis) della legge 3 agosto 2007, n.120 e successive modifiche ed integrazioni, tra il governo, le regioni e province autonome di Trento e di Bolzano, concernente i criteri per la verifica del programma sperimentale per lo svolgimento della attività libero professionale intramuraria, presso gli studi professionali collegati in rete – Rep- atti n.19/CSR del 19 febbraio 2015”;
- Accordo Collettivo Nazionale per la disciplina dei rapporti con i medici di medicina generale ai sensi dell’art. 8 del D.Lgs n. 502 del 1992 e successive modificazioni ed integrazioni di cui al provvedimento assunto dalla Conferenza Stato Regioni rep. N. 93/CSR del 29.07.2009;
- Accordo Collettivo Nazionale per la disciplina dei rapporti con i medici pediatri di libera scelta ai sensi dell’art. 8 del D.Lgs n. 502 del 1992 e successive modificazioni ed integrazioni di cui al provvedimento assunto dalla Conferenza Stato Regioni rep. N. 94/CSR del 29.07.2009;
- Accordo Collettivo Nazionale per la disciplina dei rapporti con gli specialisti ambulatoriali interni, veterinari ed altre professionalità sanitarie (biologi, chimici, psicologi) ambulatoriali ai sensi dell’art. 8 del D.Lgs. n. 502 del 1992 e successive modificazioni ed integrazioni di cui al provvedimento della Conferenza Permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano rep. N. 227/CSR del 17.12.2015;
- Linea guida regionale “Crediti - Ricavi”;
- Linea guida regionale "Disponibilità Liquide";
- Linea guida regionale "Fondi per rischi e oneri e per trattamento di fine rapporto";
- Linea guida regionale "Patrimonio Netto";
- Linea guida regionale "Immobilizzazioni Immateriali e Materiali";
- Linea guida regionale “Il ciclo Magazzino”.

DEFINIZIONI E ABBREVIAZIONI

Per le definizioni generali si rimanda al codice civile, ai principi contabili OIC e all'eventuale casistica ministeriale. In questa sede si riprendono solo alcuni aspetti specifici del contesto sanitario pubblico e/o della Regione, con riferimento ad alcune tipologie di costo qui trattate e senza pretesa di esaustività.

CLASSIFICAZIONI

I Debiti sono classificati nelle seguenti categorie previste dal modello ministeriale SP approvato con DM 15/06/2012:

- **Debiti per mutui passivi**
- **Debiti v/Stato**
- **Debiti v/Regione o Provincia Autonoma**
- **Debiti v/Comuni**
- **Debiti v/Aziende sanitarie pubbliche**
- **Debiti v/società partecipate e/o enti dipendenti della Regione**
- **Debiti v/fornitori**
- **Debiti v/istituto tesoriere**

- **Debiti tributari**
- **Debiti v/istituti di previdenza, assistenziali e di sicurezza sociale**
- **Debiti v/altri**

Le voci del modello ministeriale CE approvato con DM 15/06/2012 che costituiscono componenti negativi di conto economico sono classificate nelle seguenti categorie:

COSTI DELLA PRODUZIONE

- **Acquisto di beni**
- **Acquisto di servizi sanitari**
- **Acquisto di servizi non sanitari**
- **Manutenzione e riparazione**
- **Godimento di beni di terzi**
- **Costi del Personale**
- **Oneri diversi di gestione**
- **Ammortamenti**
- **Svalutazione delle immobilizzazioni e dei crediti**
- **Variazione delle rimanenze**
- **Accantonamenti dell'esercizio**

PROVENTI E ONERI FINANZIARI

- **Interessi passivi**
- **Altri oneri**

RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITA' FINANZIARIE

- **Svalutazioni**

PROVENTI E ONERI STRAORDINARI

- **Oneri straordinari** (comprende le minusvalenze e altri oneri straordinari)

IMPOSTE E TASSE

Trattasi di **IRAP** (Imposta Regionale Attività Produttive), **IRES** (Imposta sul Reddito delle Società) e Accantonamenti a fondo imposte per accertamenti, condoni ecc..

MOBILITA' PASSIVA

Si tratta di prestazioni sanitarie erogate ad un cittadino residente nel proprio territorio di competenza da parte di una diversa Azienda Sanitaria territoriale o Azienda Ospedaliera della regione o di altra regione, oppure da una struttura privata accreditata di altra regione. Le prestazioni erogate da strutture private accreditate della regione rientrano invece nell'ambito della fatturazione diretta.

Le tipologie di prestazioni sono le seguenti:

Mobilità infra-regionale

- prestazioni di ricovero;
- prestazioni di specialistica ambulatoriale, compreso il pronto soccorso non seguito da ricovero;
- somministrazione diretta di farmaci;
- farmaceutica convenzionata territoriale;
- assistenza medica di base;
- sangue, emocomponenti e plasma derivati.

Mobilità interregionale

- prestazioni di ricovero, comprese le prestazioni erogate dagli ospedali privati fuori regione;
- prestazioni di specialistica ambulatoriale, compreso il Pronto soccorso non seguito da ricovero e comprese le prestazioni erogate dal privato accreditato fuori dal territorio della regione;
- somministrazione diretta di farmaci;
- farmaceutica convenzionata territoriale;
- assistenza medica di base;
- prestazioni termali;
- trasporti in ambulanza ed elicottero.

TRATTAMENTO ECONOMICO DEL PERSONALE DIPENDENTE

Il trattamento economico del personale dipendente è definito dai Contratti Nazionali di Lavoro sottoscritti dall'ARAN per la parte pubblica e dalle Organizzazioni Sindacali maggiormente rappresentative a livello nazionale nonché, per alcune particolari voci economiche, da disposizioni di legge (assegni famigliari, indennità di missione, ecc.). I Contratti Nazionali di Lavoro sono integrati, per le parti ed istituti previsti dalla normativa nazionale, dai Contratti Integrativi Aziendali.

Il trattamento economico è legato all'appartenenza a determinate categorie e/o profili, all'anzianità maturata, agli incarichi assegnati ed alle prestazioni effettuate.

In linea generale la struttura della retribuzione può essere così rappresentata:

Competenze fisse: si tratta di tutti i compensi fissi mensili che discendono dalla qualifica ricoperta e dal possesso di determinati requisiti soggettivi;

Competenze variabili: si tratta di compensi che derivano dalla presenza in servizio o la cui corresponsione è condizionata dal raggiungimento di specifici obiettivi; inoltre appartengono a questa categoria tutti i compensi che sono riconducibili a fondi definiti nella loro composizione dai CCNL ed assegnazioni di pertinenza del personale il cui utilizzo è oggetto di contrattazione tra l'Azienda e le organizzazioni sindacali;

Esclusività: Trattasi dell'indennità corrisposta mensilmente al personale dirigente sanitario che ha optato per un regime di rapporto esclusivo con l'Azienda Sanitaria di appartenenza;

Missioni e rimborsi spese: Si tratta di costi che discendono, generalmente, da disposizioni di legge o contrattuali che non soggiacciono a possibili interpretazioni e che vanno riconosciute al personale che, per esigenze di servizio e/o di aggiornamento professionale, esplica la sua attività in sede diversa da quella ordinariamente assegnata.

Ogni altro costo derivante da compensi o gettoni di presenza erogati a favore del personale dipendente (per esempio: gettoni per componenti commissioni sanitarie, di concorso ed altre, libera professione, supporto alla libera professione, consulenze, formazione ecc...) deve trovare disciplina all'interno di regolamenti/procedure aziendali. Tali costi, infatti, non rientrano nei costi del personale dipendente e devono essere contabilizzati unitamente ai relativi oneri previdenziali ed assistenziali, nell'ambito della classe specifica prevista dello schema di bilancio.

Al momento ogni Azienda utilizza uno o più applicativi software per la gestione delle Risorse Umane. L'utilizzo di specifici applicativi software saranno sostituiti gradualmente dall'applicativo stipendiale unico regionale di Gestione delle Risorse Umane (GRU).

TRATTAMENTO ECONOMICO DEL PERSONALE CONVENZIONATO

Si tratta del personale che opera in regime di convenzione con l'Azienda USL ovvero medici di assistenza primaria, medici di continuità assistenziale, medici dell'emergenza territoriale, medici della medicina dei servizi, pediatri di libera scelta, specialisti ambulatoriali interni, biologi, psicologi ambulatoriali, veterinari, chimici.

Il trattamento economico del personale convenzionato è disciplinato dagli accordi collettivi nazionali, dagli accordi integrativi regionali e dagli accordi aziendali.

Gli istituti economici che compongono le competenze si possono ricondurre ai seguenti macroaggregati:

- Quota fissa definita dagli accordi collettivi nazionali: si tratta di tutte le quote legate agli assistiti in carico per medici di assistenza primaria e pediatri di libera scelta (esempio: compenso forfetario, assegno individuale, quota di ponderazione, quota di ingresso, quote aggiuntive per fasce di età) e di tutte le quote previste per il personale a rapporto orario – cioè medici di continuità assistenziale, medici dell'emergenza territoriale, medici della medicina dei servizi, specialisti ambulatoriali interni, biologi, psicologi ambulatoriali, veterinari, chimici (esempio: compenso orario, quota oraria di anzianità, quota oraria festiva e notturna);
- Quota variabile definita dagli accordi collettivi nazionali, dagli accordi integrativi regionali e aziendali. La quota variabile è composta da voci riconducibili a tipologie di macroistituti quali:
 - Oneri per servizi relativi a volumi di attività svolta e di prestazioni erogate (esempio: per medici di assistenza primaria e pediatri di libera scelta attività domiciliare, prestazioni di particolare impegno professionale, campagna vaccinale; per specialisti ambulatoriali e professionisti convenzionati, visite domiciliari e prestazioni specialistiche; per medici di continuità assistenziale prestazioni ambulatoriali);
 - Oneri per raggiungimento obiettivi e progetti assistenziali territoriali (es: per medici di assistenza primaria, PDTA diabete, progetti di appropriatezza prescrittiva; per pediatri di libera scelta progetto "PROBA" per l'uso corretto dell'antibiotico; per medici di continuità assistenziale, ambulatorio di medicina generale; per specialisti ambulatoriali interni progetti assistenziali specifici di branca);
 - Oneri correlati al possesso di requisiti e standard previsti dagli accordi in vigore (esempio: per medici di assistenza primaria e pediatri di libera scelta, indennità contrattuali quali indennità di collaborazione informatica, di collaboratore di studio e infermieristico, estensione copertura oraria studi medici, indennità per partecipazione a forme associative, indennità per adesione al nucleo di cure primarie e disponibilità all'allacciamento informatico, compreso progetto SOLE; per specialisti ambulatoriali, indennità di pronta disponibilità, di rischio radiologico);
 - Oneri per attività di coordinamento a vario titolo (esempio: per medici di assistenza primaria indennità per coordinamento di nucleo, referenti clinici per la medicina generale; per specialisti ambulatoriali indennità per coordinamento di branca; per medici della medicina dei servizi indennità per coordinamento di struttura ambulatoriale; per medici di continuità assistenziale indennità di coordinamento di CA);
 - Oneri e somme previsti dagli accordi in vigore per rimborsi a vario titolo (esempio: per specialisti ambulatoriali e medici di continuità assistenziale, indennità chilometrica, rimborsi per partecipazione a iniziative di formazione o aggiornamento professionale; per medici di assistenza primaria e pediatri di libera scelta rimborso spese di sostituzione, gettoni di partecipazione a organismi collegiali);
 - Ogni altro costo non riconducibile alle categorie sopra descritte e previsto dagli Accordi in vigore.

Le competenze stipendiali vengono erogate per tutti i professionisti convenzionati con cadenza mensile per 12 mensilità; per i medici specialisti ambulatoriali e professionalità assimilate (biologi, psicologi, veterinari, chimici, medici della medicina dei servizi) sono previsti anche il premio di collaborazione (assimilabile alla tredicesima mensilità del personale dipendente) e il premio di operosità (assimilabile al trattamento di fine rapporto del personale dipendente).

Al momento, l'elaborazione del trattamento economico viene gestita a livello centralizzato per tutte le Aziende della Regione per i medici di assistenza primaria e i pediatri di libera scelta. I compensi delle altre categorie di professionisti convenzionati vengono gestiti direttamente da ogni Azienda mediante l'utilizzo di specifici applicativi software che saranno sostituiti gradualmente dall'applicativo stipendiale unico regionale.

CIRCULARIZZAZIONE

Con il termine circularizzazione si fa riferimento a quelle procedure che consistono nell'invio a soggetti terzi, con cui l'Azienda intrattiene rapporti di qualsiasi natura, di richieste di conferme saldi e/o altre informazioni, al fine di poter confrontare le singole risposte con i saldi delle poste attive e passive iscritte a bilancio.

Si tratta di conferme esterne finalizzate ad ottenere direttamente dai terzi le informazioni necessarie a garantire la regolarità e la veridicità dei conti. Lo stesso principio di revisione n. 500 avente ad oggetto "Gli elementi probativi della revisione" afferma che in genere, gli elementi probativi provenienti da fonti esterne sono più attendibili degli elementi probativi provenienti da fonti interne all'Azienda, e che gli elementi probativi acquisiti in forma scritta sono più attendibili di quelli acquisiti in forma verbale.

In genere la circularizzazione viene effettuata sui saldi alla data di chiusura dell'esercizio, ma può essere effettuata anche in corso d'anno.

CARATTERISTICHE ED INDICAZIONI COMUNI DELLE PROCEDURE

Le procedure devono caratterizzarsi per la presenza dei seguenti requisiti:

- separazione dei compiti e delle responsabilità: le Aziende, nell'ambito della propria autonomia organizzativa, dovranno articolare e dettagliare le procedure e dovranno definire i livelli di coinvolgimento e di responsabilità; le diverse fasi della procedura devono comunque essere gestite e controllate assicurando una separazione dei compiti e delle responsabilità;
- uso e controllo di documenti idonei e approvati: ogni operazione deve essere accompagnata e comprovata da appositi documenti, definiti ed approvati prima del loro utilizzo e della loro rilevazione contabile;
- esistenza di adeguate modalità e responsabilità di raccolta, classificazione, sistematizzazione e verifica dei dati relativi all'acquisto di beni e di servizi e alla corrispondente generazione, modifica ed estinzione di debiti;
- esistenza di appropriate registrazioni contabili;
- analisi periodica dei debiti e della loro effettiva esistenza e consistenza quali-quantitativa, anche tramite il controllo di corrispondenza tra prestazioni (beni e servizi) richieste, prestazioni ricevute, prestazioni pagate nonché lo svolgimento di analisi comparate periodiche dell'ammontare dei costi sostenuti e dei pagamenti effettuati nel periodo corrente, nell'anno precedente e nel bilancio di previsione;
- tempi di registrazione e liquidazione dei documenti di addebito (fatture e note di debito) compatibili con i tempi di pagamenti previsti per legge;
- monitoraggio dei pagamenti rispetto ai debiti scaduti e attivazione tempestiva delle procedure che consentano il rispetto dei termini di pagamento in ossequio alla normativa di riferimento;
- monitoraggio sistematico dell'andamento dei costi rispetto a quanto previsto dalla programmazione aziendale.

Ogni procedura amministrativo-contabile aziendale deve individuare:

- soggetto responsabile e articolazioni organizzative coinvolte, anche attraverso la predisposizione, per ogni procedura, di un'apposita Matrice delle responsabilità;
- tempistica e scadenza di ogni attività;
- documentazione da acquisire o produrre; modalità di protocollazione, conservazione e archiviazione della documentazione stessa;
- flussi informativi tra le articolazioni organizzative coinvolte (contenuti, modalità, tempistica), con particolare attenzione ai flussi indirizzati all'articolazione organizzativa preposta alle registrazioni contabili;
- periodiche quadrature dei valori contabili anche attraverso la circularizzazione dei debiti, in particolare verso aziende sanitarie della regione, regione, altri soggetti con saldi rilevanti. A tal fine l'azienda deve dotarsi di apposite istruzioni operative;
- modalità e momenti di registrazione contabile (anche attraverso il rinvio al Regolamento aziendale di

contabilità oppure ad istruzioni operative più specifiche).

Nel proseguo, per ciascuna delle procedure indicate nella sezione "campo di applicazione", si individuano le fasi ritenute essenziali e per alcune fasi vengono riportati alcuni requisiti specifici.

1. ACQUISTO BENI DI CONSUMO

L'individuazione puntuale dei Servizi/Uffici coinvolti dipende dal modello organizzativo aziendale; a titolo esemplificativo si propone un elenco delle articolazioni organizzative coinvolte:

- Ufficio acquisti beni sanitari (per esempio U.O.Farmacia);
- Ufficio acquisti beni non sanitari (per esempio U.O.Economato, Ufficio Tecnico...);
- Ufficio Economico Finanziario;
- Controllo di Gestione.

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno delle seguenti fasi:

- 1. Richiesta dalle singole Unità Operative**
- 2. Emissione degli ordini di acquisto**
- 3. Ricevimento e controllo beni ed emissione dei relativi documenti**
- 4. Ricevimento e registrazione delle fatture dei fornitori**
- 5. Controllo e autorizzazione al pagamento**
- 6. Pagamento della fattura**
- 7. Controlli periodici**
- 8. Rilevazioni di fine esercizio**
- 9. Controlli di fine esercizio**

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi.

1. Richiesta dalle singole Unità Operative

La procedura deve disciplinare in relazione alla tipologia di approvvigionamento di beni, già contrattualizzati o meno:

- la modalità di individuazione dei soggetti titolati ad effettuare le richieste di approvvigionamento;
- la modalità e il formato elettronico o cartaceo con cui la richiesta deve essere effettuata;
- la modalità di trasmissione della stessa;
- la modalità di conservazione ed eventuale archiviazione;
- il soggetto destinatario della richiesta di approvvigionamento (ad esempio, nel caso di un bene a scorta, la richiesta potrebbe essere indirizzata al magazzino, mentre nel caso di un bene a transito potrebbe essere individuato l'ufficio ordini; nel caso dell'acquisto di un medicinale non a contratto, la richiesta potrebbe essere indirizzata alla Farmacia e successivamente all'Ufficio Acquisti per l'attivazione delle procedure di acquisto).

2. Emissione degli ordini di acquisto

La procedura aziendale deve:

- individuare la funzione tenuta all'inserimento dell'anagrafica del prodotto sui sistemi informativi;
- individuare la funzione tenuta all'inserimento del contratto in essere sui sistemi informativi;
- individuare la funzione tenuta all'emissione dell'ordine (ufficio ordini);
- prevedere dovute verifiche, propedeutiche all'emissione dell'ordine: verifica della scorta minima di magazzino, verifica se il bene presenta ordini inevasi, verifica della disponibilità del contratto e del budget;
- disciplinare le modalità di emissione degli ordini e di trasmissione al fornitore (per esempio emissione di ordini in formato elettronico in modalità integrata con il sistema regionale NoTIER - Nodo Telematico di Interscambio Emilia-Romagna);
- disciplinare i contenuti obbligatori dell'ordine;
- garantire l'inserimento in procedura degli ordini al momento dell'emissione.

3. Ricevimento e controllo beni ed emissione dei relativi documenti

In questa fase viene gestito il controllo e il carico a sistema dei beni ricevuti. Per quanto attinente alla fase in questione si rinvia alla linea guida "Il ciclo magazzino". Le procedure dovranno essere adeguate con riferimento all'acquisizione in modalità strutturata dei dati del documento di trasporto elettronico ricevuti attraverso il sistema NoTIER - Nodo Telematico di Interscambio Emilia-Romagna, laddove attivato.

4. Ricevimento e registrazione delle fatture dei fornitori

La procedura aziendale deve:

- individuare la funzione responsabile della ricezione/gestione delle fatture elettroniche;
- disciplinare la ricezione della fattura elettronica in modalità integrata con il sistema regionale per la fatturazione elettronica NoTIER - Nodo Telematico di Interscambio Emilia-Romagna;
- individuare i controlli da effettuare al momento del ricevimento ed entro i termini previsti dalla normativa per rifiutare le fatture elettroniche (per esempio verifica automatica Split Payment, verifica automatica CIG e CUP verifica automatica della quadratura IVA ecc.);
- disciplinare i tempi di registrazione delle fatture finalizzati a garantire il rispetto dei termini di pagamento previsti dalla legge (si veda quanto scritto nella fase 6);
- individuare il momento di rilevazione del debito e del correlato costo: operativamente, durante il corso dell'esercizio, la contabilizzazione avviene al momento del ricevimento della fattura da parte del fornitore, nel rispetto del principio di competenza. Pertanto a fine esercizio è necessario contabilizzare le fatture da ricevere a fronte delle consegne, ma per le quali non è pervenuta fattura;
- disciplinare, in presenza di beni di consumo in "conto deposito", per i quali il momento in cui sorge il costo coincide con l'utilizzo, i passaggi attraverso i quali il bene passa da "conto deposito" a "conto vendita" e le modalità di contabilizzazione;
- disciplinare le modalità di registrazione della fattura e di contabilizzazione del costo nel rispetto della normativa vigente nel caso di acquisti istituzionali e al di fuori della sfera istituzionale (per esempio contabilità separata IVA, IRES). Si rinvia a quanto specificato nella sezione "aspetti fiscali".

5. Controllo e autorizzazione al pagamento

Si tratta della fase di liquidazione della fattura che consiste nell'attestazione dell'avvenuta consegna della merce richiesta, alle condizioni pattuite. La liquidazione della fattura ne attesta la regolarità e la rende pagabile.

La procedura deve:

- individuare le funzioni e le responsabilità dei soggetti che intervengono nel processo di liquidazione;
- disciplinare i controlli da effettuare affinché la fattura divenga pagabile (per esempio quadratura tra movimenti di carico a magazzino e importo fattura);
- disciplinare le modalità di liquidazione automatica della fattura, al verificarsi di determinate condizioni (per esempio quadratura tra movimenti di carico a magazzino e importo fattura ecc.);
- disciplinare i tempi di liquidazione delle fatture finalizzati a garantire il rispetto dei termini di pagamento in ossequio alla normativa di riferimento (si veda quanto scritto nella fase 6);
- disciplinare la gestione delle difformità e le modalità e tempi di correzione delle stesse. Più specificamente, disciplinare la regolarizzazione della difformità, fornendo adeguata documentazione di supporto oppure, se la fattura è errata, disciplinare la contestazione, con richiesta della nota di credito o di documentazione integrativa e la sospensione totale o parziale della fattura.

6. Pagamento della fattura

Si rinvia alle disposizioni contenute nella linea guida delle Disponibilità Liquide.

La procedura deve disciplinare la gestione delle anagrafiche del fornitore, delle modalità e dei tempi di pagamento nel rispetto delle normative in vigore (Termini di pagamento, Tracciabilità dei pagamenti, Anticorruzione,...).

Si richiama un'attenzione particolare al tema dei pagamenti da parte delle pubbliche amministrazioni e alla necessità di costruire un processo amministrativo-contabile finalizzato a garantire il rispetto dei tempi di pagamento della fattura. La fase del pagamento della fattura è strettamente collegata alle due fasi precedenti nella parte in cui trattano della registrazione, liquidazione e gestione delle difformità dei documenti di addebito. Le procedure aziendali devono essere orientate a contrastare eventuali inefficienze organizzative e lungaggini burocratiche che possano essere causa di ritardi nei pagamenti.

Si riporta di seguito un esempio di tempi amministrativi che si ritengono congrui nel caso di pagamento a 60 giorni:

- Registrazione della fattura entro 10 - 15 giorni dal ricevimento;
- Liquidazione e/o contestazione della fattura entro i 30 - 35 giorni successivi alla registrazione;
- Pagamento della fattura entro i termini di legge.

7. Controlli periodici

La procedura deve prevedere un sistema di controlli periodici tra cui:

- controllo periodico degli ordini non evasi e dei movimenti di carico non collegati a fatture;
- controllo periodico delle fatture caricate in assenza di ordine;
- controllo incrociato tra fatture/note di credito da ricevere iscritte nei bilanci degli esercizi precedenti e relative fatture/note di credito registrate nel corso dell'esercizio; il sistema informativo deve facilitare tale controllo attraverso la produzione di appositi report;
- controllo dei debiti scaduti e analisi delle cause del mancato pagamento (mancata liquidazione, in attesa di nota di credito ecc...);
- controlli di natura contabile volti alla quadratura delle prestazioni scambiate tra Aziende Sanitarie della Regione ai fini della redazione del Bilancio consolidato (si veda la sezione "Controlli Infragruppo e Consolidamento dei dati");
- controllo periodico che la contabilizzazione dei documenti sia effettuata entro i termini di legge;
- monitoraggio costante dei costi sostenuti, confrontandoli con quanto previsto a budget;
- controlli di natura fiscale sulla corretta applicazione della normativa di riferimento;
- verifica dell'avvenuta esecuzione delle procedure connesse agli acquisti in danno e delle penalità contrattuali.

8. Rilevazioni di fine esercizio

La procedura deve prevedere tutte le operazioni necessarie per la corretta contabilizzazione dei costi sulla base dei principi di prudenza e di competenza e comunque secondo quanto previsto dalle norme civilistiche.

A fine esercizio, in particolare, è necessario prevedere i costi già sostenuti per i quali non si è ancora ricevuta la fattura.

La gestione del magazzino deve essere informatizzata e integrata con i sistemi di gestione degli ordini, nonché con la contabilità generale e analitica. In assenza di tale integrazione informatica la procedura deve prevedere controlli sostitutivi.

La procedura deve descrivere le modalità di determinazione delle fatture da ricevere e delle note di credito da ricevere rendendo disponibili almeno le seguenti informazioni:

- Identificazione del fornitore;
- Elementi informativi in merito all'ordine e al movimento di carico;
- Descrizione;
- Importo;
- Riferimenti contabili in merito al conto di costo;
- Riferimenti contabili in merito al conto di fatture da ricevere e note di credito da ricevere.

9. Controlli di fine esercizio

La procedura deve prevedere almeno i seguenti controlli:

- controlli di natura contabile volti alla quadratura o riconciliazione dei dati tra i diversi applicativi; tra fatture ricevute e registrate o da ricevere da un lato, ordini evasi e movimenti di carico dall'altro;
- controllo dei debiti scaduti e valutazioni in merito alla determinazione del fondo oneri per interessi moratori; a tal fine si rinvia alla linea guida "Fondi per rischi ed oneri e per trattamento di fine rapporto";
- controllo dei saldi dei debiti, anche attraverso la circolarizzazione, in particolare con le Aziende Sanitarie della Regione e i creditori più rilevanti;
- controlli di natura contabile volti alla quadratura delle prestazioni scambiate tra Aziende Sanitarie della Regione ai fini della redazione del Bilancio consolidato (si veda la sezione "Controlli Infragruppo e Consolidamento dei dati");
- analisi comparate dell'ammontare dei debiti e dei costi del periodo corrente, dell'anno precedente e del bilancio di previsione;
- controlli di natura fiscale sulla corretta applicazione della normativa IVA, IRES e Bollo.

La procedura deve individuare gli Uffici e i Servizi responsabili dei suddetti controlli, garantendo un'adeguata separazione delle funzioni e le modalità di evidenza degli stessi.

2. ACQUISTO BENI E SERVIZI AD UTILITA' PLURIENNALE

Si tratta dell'acquisto di Immobilizzazioni Immateriali e Materiali che rappresentano costi che non esauriscono la loro utilità nell'esercizio in cui sono sostenuti e sono definiti pertanto anche costi pluriennali.

Quest'area è stata trattata dalla Regione in un'apposita linea guida, a cui si rinvia, avente ad oggetto "Le Immobilizzazioni Immateriali e Materiali" e che prevede la predisposizioni di procedure da parte delle Aziende volte a disciplinare principalmente i seguenti aspetti:

- Piano degli Investimenti;
- Presa in carico;
- Valorizzazione;
- Inventariazione;
- Consegnatari dei beni;
- Ammortamento e sterilizzazione;
- Inventario fisico periodico;
- Riconciliazione tra inventario aziendale e contabilità generale;
- Decrementi per alienazioni, dismissioni, mancato utilizzo.

Pertanto, ferme restando le attività previste nella linea guida citata, nel caso di acquisizione di beni e servizi ad utilità pluriennale vale quanto specificato per l'acquisto dei beni di consumo, oltre le seguenti ulteriori attività:

- individuazione delle UU.OO. responsabili della gestione del budget degli investimenti, con relative fonti di finanziamento (es. donazioni, finanziamento regionale, finanziamento statale, eredità...);
- verifica preventiva dell'inserimento nel Piano degli Investimenti o, in assenza, delle specifiche autorizzazioni;
- verifica dell'ordine delle priorità degli investimenti.

Qualora alcuni cespiti vengano gestiti tramite consegna al magazzino e successiva consegna alle unità operative l'azienda dovrà prevedere gli opportuni controlli fisici e contabili del magazzino.

3. MOBILITA' PASSIVA

Le prestazioni di mobilità passiva seguono una procedura regolamentata da apposite circolari regionali.

Mobilità infra-regionale

Per quanto riguarda la mobilità infra-regionale, in linea generale è stabilito un percorso di scambio di informazioni attraverso la trasmissione alla Regione, da parte delle Aziende Sanitarie, di flussi informativi relativi alle prestazioni sanitarie erogate, con tracciati e tempistiche predefiniti e un ritorno informativo da parte della Regione dei dati validati. Le prestazioni soggette a compartecipazione da parte dell'utente sono addebitate al netto del ticket.

Le Aziende Sanitarie territoriali (Usl), a fronte dell'addebito di una prestazione, rilevata con il ritorno informativo trasmesso dalla Regione, possono accettarlo o contestarlo in tutto o in parte. Le contestazioni possono essere di carattere amministrativo o sanitario. L'Azienda che riceve la contestazione può accettarla o respingerla. La definizione delle contestazioni e controdeduzioni tra Aziende Sanitarie della Regione non avviene con tempistiche compatibili per definire i valori economici entro i termini per la chiusura del bilancio di esercizio.

Le Aziende Sanitarie possono stipulare accordi di fornitura delle prestazioni sanitarie, stabilendo limiti di produzione e tetti economici. Il percorso di definizione degli accordi deve concludersi entro il primo trimestre o al più tardi entro il primo semestre dell'anno di riferimento, salvo diverse indicazioni da parte della Regione.

Da un punto di vista contabile, la rilevazione della mobilità infra-regionale avviene sulla base di comunicazioni della Regione e precisamente:

- nota scritta inviata trimestralmente dalla Regione a ciascuna Azienda, contenente una tabella sintetica dei dati di mobilità attiva e passiva relativi al trimestre di riferimento;
- nota scritta inviata annualmente in sede di chiusura del bilancio di esercizio, contenente una tabella annuale dei dati di mobilità attiva e passiva relativi all'esercizio di riferimento, che costituiscono la base per le scritture di chiusura dell'esercizio;
- nota scritta inviata successivamente alla chiusura del bilancio di esercizio, contenente una tabella annuale definitiva, comprensiva degli esiti delle contestazioni/controdeduzioni.

La regolazione delle partite di credito e debito non avviene direttamente tra le aziende, ma sulla base di una procedura gestita dalla Regione:

- la Regione effettua delle rimesse mensili di cassa, che costituiscono acconti del fondo sanitario regionale, comprensivi in modo indistinto anche dei contributi in conto esercizio;
- a fine anno, la Regione trasmette alle Aziende un prospetto riepilogativo di cassa con la definizione dei crediti e debiti da chiudere in riferimento agli acconti ricevuti con le rimesse mensili. Solitamente, il prospetto riepilogativo di cassa prevede meccanismi di compensazione tra crediti e debiti di mobilità infra-regionale e interregionale, crediti per trasferimenti regionali in c/esercizio e acconti erogati dalla Regione mediante le rimesse mensili. La compensazione avviene su crediti e debiti gestiti dalla Regione.

La presente linea guida non entra nello specifico degli aspetti giuridici e organizzativi della gestione della mobilità, ma si limita a fornire gli elementi necessari a costruire un corretto percorso amministrativo-contabile per la redazione del bilancio d'esercizio.

L'individuazione puntuale dei Servizi/Uffici coinvolti dipende dal modello organizzativo aziendale; a titolo esemplificativo si propone un elenco delle articolazioni organizzative coinvolte:

- Direzione Aziendale;
- Direzioni Sanitarie di Presidio;
- Servizio Farmaceutico;
- Distretto;

- Ufficio Controllo di Gestione;
- Ufficio Economico Finanziario;
- Ufficio Tecnologie Informatiche di Rete;
- Ufficio Mobilità Sanitaria.

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno delle seguenti fasi:

- 1. Acquisizione e verifica del ritorno informativo dei flussi validati dalla Regione**
- 2. Comunicazione trimestrale da parte della Regione**
- 3. Rilevazione del costo su base trimestrale**
- 4. Comunicazione annuale da parte della Regione**
- 5. Rilevazione del costo su base annuale**
- 6. Controlli di fine esercizio**
- 7. Comunicazione della chiusura definitiva da parte della Regione**
- 8. Rilevazione di eventuali sopravvenienze e insussistenze**

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi.

1. Acquisizione e verifica del ritorno informativo dei flussi validati dalla Regione

La procedura deve individuare le funzioni aziendali addette:

- all'acquisizione del ritorno informativo dei flussi validati dalla Regione;
- all'effettuazione dei controlli amministrativi e sanitari;
- alla gestione delle contestazioni e alla verifica dell'eventuale conseguente modifica degli addebiti.

Ai fini della corretta gestione dei rapporti economici tra Aziende sanitarie, nel caso di sottoscrizione di accordi di fornitura, è necessario prevedere che tali accordi, in genere seguiti nel loro perfezionamento dalle Direzioni Sanitarie, siano trasmessi all'ufficio mobilità, all'ufficio economico finanziario e al controllo di gestione.

2. Comunicazione trimestrale da parte della Regione

La procedura aziendale deve individuare gli uffici tenuti alla raccolta della documentazione trasmessa dalla regione per la contabilizzazione.

3. Rilevazione del costo su base trimestrale

L'ufficio economico finanziario registra i costi corrispondenti alla nota trasmessa dalla Regione.

4. Comunicazione annuale da parte della Regione

A fine esercizio, la Regione trasmette la nota con i dati di mobilità da contabilizzare per la chiusura del bilancio, oltre alla nota per la regolarizzazione della liquidità erogata tramite le rimesse mensili. Al riguardo vale quanto detto al punto 2.

5. Rilevazione del costo su base annuale

L'ufficio economico-finanziario registra i costi corrispondenti alla nota trasmessa dalla Regione.

6. Controlli di fine esercizio

La procedura aziendale deve prevedere gli uffici deputati all'effettuazione di appositi controlli, tra cui:

- verifica della corretta applicazione degli accordi di fornitura sottoscritti;
- verifica della corretta contabilizzazione dei debiti per mobilità, tenuto conto della nota regionale per la regolarizzazione della liquidità erogata nell'anno tramite le rimesse mensili;
- verifica della correttezza dei conti di costo e di debito utilizzati per la registrazione della mobilità passiva;

- analisi comparate dell'ammontare dei debiti e dei costi per mobilità del periodo corrente, dell'anno precedente e del bilancio di previsione;
- verifica della corrispondenza dei dati economici e finanziari ai fini della corretta quadratura degli scambi fra Aziende Sanitarie della Regione.

7. Comunicazione della chiusura definitiva da parte della Regione

Successivamente alla chiusura del bilancio di esercizio, la Regione trasmette la nota con i dati di mobilità definitivi, comprensivi degli esiti delle contestazioni. Al riguardo vale quanto detto al punto 2.

8. Rilevazione di eventuali sopravvenienze e insussistenze

A seguito della chiusura definitiva potrebbe essere necessario effettuare delle registrazioni di aggiustamento rispetto a quanto rilevato in sede di chiusura del bilancio di esercizio. L'ufficio economico-finanziario registra tali aggiustamenti rilevando sopravvenienze passive o insussistenze del passivo, in quanto si tratta di costi/rettifiche di costi non di competenza dell'esercizio.

Mobilità interregionale

Le prestazioni sanitarie erogate da Aziende Sanitarie pubbliche o strutture private accreditate al di fuori del territorio della Regione sono gestite attraverso una procedura regolamentata da apposite norme regionali e nazionali.

I rapporti tra le Regioni vengono gestiti a livello centrale dalla Regione Emilia Romagna, comprese le contestazioni. I tempi di definizione dei valori economici sono molto lunghi e di norma successivi alla chiusura del bilancio di esercizio.

Le prestazioni soggette a compartecipazione da parte dell'utente sono addebitate al netto del ticket.

Da un punto di vista contabile, la rilevazione del costo per mobilità interregionale avviene nel seguente modo:

- in sede di chiusura del bilancio di esercizio, il costo di competenza viene contabilizzato sulla base degli ultimi dati disponibili in azienda, salvo diverse indicazioni regionali;
- successivamente alla chiusura del bilancio di esercizio vengono rilevate sopravvenienze passive o insussistenze del passivo per allineare i costi iscritti in bilancio ai dati trasmessi dalla Regione.

La regolazione finanziaria, come per la mobilità infra-regionale, non avviene direttamente tra le Aziende, ma viene gestita a livello centrale dalla Regione Emilia Romagna attraverso il sistema della compensazione con le erogazioni di liquidità.

Si ritiene che, tenuto conto delle peculiarità di cui sopra, gli uffici coinvolti dovrebbero essere i medesimi proposti per la mobilità infra-regionale.

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno delle seguenti fasi:

- 1. Rilevazione del costo**
- 2. Comunicazione della chiusura definitiva da parte della Regione**
- 3. Rilevazione di eventuali sopravvenienze e insussistenze**

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi.

1. Rilevazione del costo

Non essendoci alla data di chiusura del Bilancio di esercizio elementi certi per la registrazione dei costi di competenza, la valutazione deve essere fatta secondo prudenza. La procedura deve prevedere la metodologia di calcolo da utilizzare e la documentazione da produrre (per esempio ultimi dati disponibili, eventuali indicazioni regionali in merito alla chiusura del bilancio di esercizio).

2. Comunicazione della chiusura definitiva da parte della Regione

Si rimanda alla procedura della mobilità infra-regionale, fase 7.

3. Rilevazione di eventuali sopravvenienze e insussistenze

Si rimanda alla procedura della mobilità infra-regionale, fase 8.

4. ACQUISTO DI SERVIZI SANITARI DA STRUTTURE PRIVATE ACCREDITATE

Si tratta di prestazioni sanitarie di ricovero e specialistica ambulatoriale erogate da soggetti privati accreditati a favore di cittadini residenti nell'Azienda Usl, i cui costi devono quindi essere sostenuti da quest'ultima.

Da un punto di vista contabile i rapporti con il privato sono regolati nel seguente modo:

- Per i cittadini residenti nella Regione che scelgono di curarsi presso una struttura privata accreditata della Regione, la struttura privata fatturerà quanto dovuto direttamente all'Azienda Usl di residenza dell'utente;
- Per i cittadini residenti nella Regione che scelgono di curarsi presso una struttura privata accreditata fuori regione la prestazione verrà addebitata all'Azienda di residenza dell'utente attraverso il meccanismo della mobilità interregionale. Per questa fattispecie, pertanto, si rinvia alla procedura 3 "Mobilità Passiva" nella sezione dedicata alla "Mobilità interregionale".
- Per i cittadini residenti fuori regione che scelgono di curarsi presso una struttura privata accreditata della Regione, la struttura privata fatturerà quanto dovuto all'Azienda Usl del proprio territorio, la quale registrerà la fattura e recupererà il relativo costo attraverso il meccanismo della mobilità interregionale.

In linea generale, i rapporti con le strutture private accreditate sono regolati da specifici accordi regionali e locali. La presente linea guida non entra nello specifico degli aspetti giuridici e organizzativi della gestione dei rapporti contrattuali con il privato accreditato, ma si limita a fornire gli elementi necessari a costruire un corretto percorso amministrativo-contabile per la redazione del bilancio d'esercizio.

L'individuazione puntuale dei Servizi/Uffici coinvolti dipende dal modello organizzativo aziendale; a titolo esemplificativo si propone un elenco delle articolazioni organizzative coinvolte:

- Direzione Aziendale;
- Direzioni Sanitarie di Presidio;
- Ufficio Controllo di Gestione;
- Ufficio Economico Finanziario;
- Ufficio Tecnologie Informatiche di Rete ;
- Ufficio Mobilità Sanitaria.

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno delle seguenti fasi:

- 1. Ricevimento e registrazione delle fatture**
- 2. Controllo e autorizzazione al pagamento**
- 3. Pagamento della fattura**
- 4. Controlli periodici**
- 5. Rilevazioni di fine esercizio**
- 6. Controlli di fine esercizio**

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi.

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi.

1. Ricevimento e registrazione delle fatture

Si richiamano i contenuti previsti alla fase 4 dell' "ACQUISTO BENI DI CONSUMO", ove compatibili.

Inoltre, nel caso specifico, la procedura aziendale deve:

- disciplinare la ricezione e la gestione di eventuali allegati contenenti informazioni di dettaglio sugli ad-

debiti;

- disciplinare la registrazione delle fatture per prestazioni erogate a cittadini residenti in altre regioni. I relativi costi vanno contabilizzati negli specifici conti del piano dei conti. La contabilizzazione della corrispondente mobilità attiva può essere effettuata contestualmente alla rilevazione delle fatture passive o sulla base di altre modalità descritte dalla procedura, fermo restando che, a fine esercizio, deve essere garantita la quadratura tra costi e ricavi, salvo diverse indicazioni regionali;
- disciplinare la gestione di prestazioni rese a cittadini stranieri non residenti e/o non regolarmente assistiti, compresa l'attivazione dei connessi percorsi per i rimborsi.

2. Controllo e autorizzazione al pagamento

Si richiamano i contenuti previsti alla fase 5 dell' "ACQUISTO BENI DI CONSUMO", ove compatibili.

Nel caso specifico, tra i controlli da effettuare affinché la fattura divenga pagabile si riportano a titolo esemplificativo:

- la verifica della corretta tariffazione rispetto al validato regionale o agli eventuali accordi sottoscritti;
- la quadratura tra il dettaglio delle prestazioni valorizzate e l'importo totale della fattura;

La procedura dovrà inoltre disciplinare le modalità di autorizzazione al pagamento in applicazione delle disposizioni regionali e le successive eventuali operazioni di conguaglio (a titolo di esempio: a seguito di consolidamento regionale in relazione alle eventuali ricadute degli accordi tra regioni non definite al momento della liquidazione; a seguito di modifiche tariffarie intervenute in corso d'anno e con validità retroattiva).

3. Pagamento della fattura

Si richiamano i contenuti previsti alla fase 6 dell' "ACQUISTO BENI DI CONSUMO", ove compatibili.

4. Controlli periodici

Si richiamano i contenuti previsti alla fase 7 dell' "ACQUISTO BENI DI CONSUMO", ove compatibili.

Inoltre, nel caso specifico, la procedura aziendale deve prevedere i seguenti controlli:

- confronto tra l'ammontare del fatturato e il validato presente nelle banche dati regionali;
- monitoraggio costante dei costi sostenuti, confrontandoli con quanto previsto a budget nei contratti di fornitura e negli accordi sottoscritti;
- verifica dell'avvenuta esecuzione delle procedure connesse alle penalità derivanti dall'applicazione dell'accordo quadro regionale: controllo periodico delle note di credito richieste/pervenute per penalità;
- ulteriori controlli amministrativi e controlli sanitari, in analogia a quanto effettuato per la mobilità infraregionale, e relativa gestione delle contestazioni.

5. Rilevazioni di fine esercizio

Si richiamano i contenuti previsti alla fase 8 dell' "ACQUISTO BENI DI CONSUMO", ove compatibili.

La procedura, in particolare, nel disciplinare le modalità di determinazione e di contabilizzazione delle fatture e note di credito da ricevere, deve specificare le modalità di determinazione delle note di credito derivanti dall'applicazione degli accordi regionali/locali a fronte di eventuali sforamenti del budget.

6. Controlli di fine esercizio

Si richiamano i contenuti previsti alla fase 9 dell' "ACQUISTO BENI DI CONSUMO", ove compatibili.

Inoltre, nel caso specifico, la procedura aziendale deve prevedere i seguenti controlli:

- confronto tra l'ammontare del fatturato e il validato presente nelle banche dati regionali;
- controllo su eventuali contenziosi (contestazioni irrisolte) al fine della determinazione dei fondi rischi; a tal fine si rinvia alla linea guida "Fondi per rischi ed oneri e per trattamento di fine rapporto".

5. ONERI A RILIEVO SANITARIO, RETTE E SERVIZI SOCIO-SANITARI

Gli **oneri a rilievo sanitario** e le **rette** rappresentano tutti i costi per attività assistenziale e riabilitativa erogata a favore dei propri residenti presso strutture residenziali e semiresidenziali, pubbliche e private, sostenute dalle Aziende Sanitarie e riconosciuti ai gestori degli interventi socio-sanitari, per la quota parte di attività svolta avente la natura di intervento sanitario.

I **servizi socio-sanitari** sono rappresentati da diverse tipologie di costi connessi alle prestazioni socio-sanitarie erogate da strutture residenziali e semiresidenziali. La voce accoglie anche i costi per l'acquisto di servizi di assistenza domiciliare ed i costi per il personale sanitario acquisito da cooperative ed altri enti, pubblici e privati, utilizzato anche presso le altre strutture assistenziali territoriali. Sono, inoltre, previsti ulteriori servizi, quali ad esempio gli inserimenti in strutture a bassa soglia, i centri socio occupazionali, le azioni a tutela della fragilità.

Sono ricompresi in queste voci i costi per l'acquisto delle prestazioni afferenti all'area della Salute Mentale, Dipendenze Patologiche e Neuropsichiatria Infantile.

I costi delle prestazioni erogate a favore di soggetti in condizioni di non autosufficienza e finanziate dal fondo regionale della non autosufficienza (FRNA) e dal fondo nazionale della non autosufficienza (FNA) devono essere contabilizzati negli appositi conti al fine di garantire la contabilità separata.

In caso di delega sui servizi sociali da parte dei Comuni, anche per la quota parte di attività svolta avente natura di intervento sociale, dovrà essere garantita la contabilità separata nel Bilancio Sociale.

Nel caso in cui la gestione del servizio veda coinvolti più attori, quali Azienda USL, Azienda di Servizi alla Persona (ASP) e Comuni, le procedure dovranno tenere conto dei diversi livelli di responsabilità e individuare le varie fasi autorizzatorie, tenuto conto delle specificità organizzative aziendali. In ogni caso, considerato che la responsabilità delle risorse assegnate è in capo alle Aziende USL, è necessario disciplinare il regime dei controlli sull'utilizzo delle risorse medesime.

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno delle seguenti fasi:

1. **Attivazione del servizio**
2. **Richiesta al fornitore**
3. **Rendicontazione e controllo del servizio**
4. **Ricevimento e registrazione delle fatture e note di debito**
5. **Controllo e autorizzazione al pagamento**
6. **Pagamento della fattura o nota di addebito**
7. **Controlli periodici**
8. **Rilevazioni di fine esercizio**
9. **Controlli di fine esercizio**

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi.

1. Attivazione del servizio

Si tratta della fase che autorizza l'attivazione del servizio a seguito della valutazione dell'unità organizzativa competente (per esempio Commissione Unità di Valutazione Multidimensionale, Unità di Valutazione Geriatrica...).

La procedura deve:

- descrivere i flussi informativi tra i vari attori coinvolti nel percorso;
- disciplinare le modalità di attivazione del servizio e il relativo percorso amministrativo contabile;
- disciplinare le modalità operative di gestione amministrativo contabile degli inserimenti nei servizi residenziali, semiresidenziali e domiciliari (giornate di presenza, ore di attività e tariffe).

2. Richiesta al fornitore

Si tratta della richiesta di attivazione del servizio trasmessa al fornitore.

La procedura deve disciplinare, distinguendo tra servizi già contrattualizzati o meno:

- la modalità di verifica di coerenza e copertura con le risorse disponibili (budget);
- la modalità di individuazione dei soggetti titolati ad effettuare le richieste al fornitore di attivazione del servizio;
- la modalità e il formato elettronico o cartaceo con cui la richiesta deve essere effettuata;
- la modalità di trasmissione della stessa al fornitore;
- la modalità di conservazione ed eventuale archiviazione.

Al fine di agevolare le attività di controllo di cui ai punti successivi e gli scambi di informazioni con i vari attori coinvolti, è opportuno emettere veri e propri ordini di acquisto o adottare modalità analoghe che impegnino budget e contratti.

La procedura deve inoltre disciplinare i riferimenti che i fornitori dovranno riportare in fase di fatturazione.

3. Rendicontazione e controllo del servizio

La procedura deve disciplinare le modalità di rendicontazione da parte del fornitore e/o dell'Ente (per esempio Comuni e ASP) a cui è eventualmente affidato il rapporto con il fornitore. Deve inoltre disciplinare le modalità di controllo del servizio ricevuto (giornate di presenza, ore di attività svolte ecc...), per esempio prevedendo che la rendicontazione delle prestazioni sia sottoscritta anche dall'utente che ha usufruito della prestazione, nonché disciplinando apposite verifiche a campione.

4. Ricevimento e registrazione delle fatture e note di addebito

Si richiamano i contenuti previsti alla fase 4 dell' "ACQUISTO BENI DI CONSUMO", ove compatibili.

Inoltre, nel caso specifico, la procedura aziendale deve:

- disciplinare la ricezione dei documenti di addebito diversi dalle fatture elettroniche;
- disciplinare le modalità di registrazione della fattura/nota di addebito e di contabilizzazione del costo, garantendo la contabilità separata per gli oneri a carico del Fondo Sanitario, dell'FRNA e del Bilancio Sociale in caso di delega.

5. Controllo e autorizzazione al pagamento

Si richiamano i contenuti previsti alla fase 5 dell' "ACQUISTO BENI DI CONSUMO", ove compatibili.

Nel caso specifico, inoltre, la procedura aziendale deve:

- disciplinare i controlli dettagliati ai fini dell'autorizzazione al pagamento: (a) anagrafica utenti inseriti e utenti autorizzati o numero utenti inseriti e utenti autorizzati; (b) prestazioni concordate con la struttura; (c) prestazioni erogate dalla struttura; (d) corrispondenza delle tariffe applicate rispetto a quelle concordate;
- disciplinare le modalità dell'eventuale liquidazione automatica della fattura/nota di addebito al verificarsi di determinate condizioni (per esempio quadratura tra autorizzazione al pagamento e importo fattura, tra ricevimento del servizio e importo fattura ecc..).

6. Pagamento della fattura o nota di addebito

Si richiamano i contenuti previsti alla fase 6 dell' "ACQUISTO BENI DI CONSUMO", ove compatibili.

7. Controlli periodici

Si richiamano i contenuti previsti alla fase 7 dell' "ACQUISTO BENI DI CONSUMO", ove compatibili.

Inoltre, nel caso specifico, la procedura aziendale deve prevedere i seguenti controlli:

- controlli di natura contabile volti alla quadratura o riconciliazione dei dati esistenti in contabilità e nei diversi applicativi utilizzati per la gestione dei servizi, soprattutto per i servizi non gestiti attraverso la procedura di magazzino;
- controlli di natura contabile volti alla verifica della separata contabilizzazione dei costi in relazione alla copertura finanziaria (Bilancio Sanitario, Fondo Regionale della Non Autosufficienza, Bilancio Sociale in caso di delega).

8. Rilevazioni di fine esercizio

La procedura deve prevedere tutte le operazioni necessarie per la corretta contabilizzazione dei costi sulla base dei principi di prudenza e di competenza e comunque secondo quanto previsto dalle norme civilistiche.

A fine esercizio, in particolare, è necessario rilevare i costi per i servizi ricevuti, ma per i quali non è ancora pervenuta la fattura / nota di addebito. Si possono verificare due ipotesi:

- Fatture/note di addebito e note di credito che pervengono dopo la fine dell'esercizio, ma entro i termini previsti per la chiusura del bilancio;
- Fatture/note di addebito e note di credito che pervengono dopo la chiusura del bilancio.

In entrambi i casi, si tratta di fatture/note di addebito da ricevere e di note di credito da ricevere. La procedura deve descrivere le modalità di determinazione delle stesse e gli elementi che devono essere resi disponibili, tra cui:

- identificazione del fornitore;
- elementi informativi in merito all'ordine e al movimento di carico, per i servizi gestiti attraverso la procedura di magazzino (ordini e bolle fittizie) o, in alternativa, elementi informativi in merito ai documenti di esecuzione del servizio;
- riferimenti della fattura/note di addebito o della nota di credito, se pervenute entro i termini previsti per la chiusura del bilancio;
- descrizione;
- importo;
- riferimenti contabili in merito al conto di costo;
- riferimenti contabili in merito al conto di fatture da ricevere e note di credito da ricevere.

La gestione dei servizi deve essere informatizzata e integrata con i sistemi di gestione della contabilità generale e analitica. In assenza di tale integrazione informatica, la procedura deve prevedere percorsi sostitutivi.

La procedura deve, inoltre, disciplinare le rilevazioni contabili di fine esercizio del bilancio separato FRNA e FNA, al fine di garantire il pareggio tra ricavi e costi imputati all'esercizio (comprese le eventuali sopravvenienze ed insussistenze). La procedura deve, pertanto, prevedere le modalità di accantonamento a fondo delle quote di contributo FRNA e FNA non interamente spese nell'esercizio di assegnazione e le modalità di utilizzo di tali quote negli esercizi successivi. Infine, il sistema deve garantire, mediante l'imputazione a specifici conti di ricavo e costo, l'individuazione del "bilancio" della Non Autosufficienza, sia a livello totale aziendale, sia per singolo Distretto. A supporto di tale esigenza informativa può essere utilizzata anche la contabilità analitica.

9. Controlli di fine esercizio

Si richiamano i contenuti previsti alla fase 9 dell' "ACQUISTO BENI DI CONSUMO", ove compatibili.

Inoltre, nel caso specifico, la procedura aziendale deve prevedere i seguenti controlli:

- controlli di natura contabile volti alla quadratura o riconciliazione dei dati esistenti in contabilità e nei diversi applicativi utilizzati per la gestione dei servizi;

- controlli di natura contabile volti alla verifica della separata contabilizzazione dei costi in relazione alla copertura finanziaria (Bilancio Sanitario, Fondo Regionale della Non Autosufficienza, Bilancio Sociale in caso di delega).

La procedura deve individuare gli Uffici e i Servizi responsabili dei suddetti controlli, garantendo un'adeguata separazione delle funzioni e le modalità di evidenza degli stessi.

6. ASSEGNI, SUSSIDI E CONTRIBUTI

Assegni, sussidi e contributi rappresentano tutti i costi per l'erogazione periodica di una somma di denaro a favore dei cittadini residenti aventi diritto a vario titolo. Si tratta, ad esempio, degli indennizzi per i danni subiti per effetto di trasfusione di sangue ed emoderivati; dell'erogazione di contributi in denaro a favore delle famiglie disponibili a mantenere la persona non autosufficiente nel proprio domicilio (assegni di cura); delle azioni per l'emersione del lavoro di cura; dei contributi per l'adattamento domestico.

I contributi erogati a favore di soggetti in condizioni di non autosufficienza e finanziati dal fondo regionale della non autosufficienza (FRNA) e dal fondo nazionale della non autosufficienza (FNA) dovranno essere contabilizzati negli appositi conti al fine di garantire la contabilità separata.

In caso di delega sui servizi sociali da parte dei Comuni, anche per i contributi avente natura di intervento sociale dovrà essere garantita la contabilità separata nel Bilancio Sociale.

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno delle seguenti fasi:

- 1. Attivazione del servizio**
- 2. Controllo e autorizzazione al pagamento**
- 3. Contabilizzazione del costo**
- 4. Pagamento dell'assegno o sussidio**
- 5. Controlli periodici**
- 6. Rendicontazione alla Regione Emilia-Romagna**
- 7. Rilevazioni di fine esercizio**
- 8. Controlli di fine esercizio**

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi.

1. Attivazione del servizio

Si tratta della fase che autorizza l'attivazione del servizio a seguito della valutazione dell'unità organizzativa competente (per esempio Commissione Unità di Valutazione Multidimensionale, Unità di Valutazione Geriatrica...).

La procedura deve:

- descrivere i flussi informativi tra i vari attori coinvolti nel percorso;
- disciplinare le modalità di attivazione del servizio e del relativo percorso amministrativo contabile;
- disciplinare le modalità operative di gestione amministrativo contabile: gestione anagrafica dei beneficiari, modalità di pagamento, tipologia di contributo e relativo ammontare.

2. Controllo e autorizzazione al pagamento

La procedura deve disciplinare:

- i controlli sulla lista complessiva periodica, al fine di verificare la corrispondenza tra contributi autorizzati e liquidati;
- le modalità di autorizzazione al pagamento;
- la gestione delle difformità e le modalità di correzione delle stesse.

3. Contabilizzazione del costo

La procedura deve disciplinare:

- le modalità di rilevazione in contabilità generale ed analitica del costo degli assegni, sussidi e contributi, nel rispetto del principio di competenza¹;
- le modalità con cui garantire la contabilità separata per gli oneri a carico del Fondo Sanitario, dell'FRNA e del Bilancio Sociale in caso di delega.

Nel caso il costo per assegni, sussidi e contributi sia finanziato da contributi in conto esercizio dedicati e soggetti a rendicontazione, la procedura dovrà altresì disciplinare le modalità di utilizzo del finanziamento e le responsabilità di rendicontazione. A tal fine si rimanda alla linea guida "Crediti – Ricavi" e precisamente alla parte dedicata ai Contributi in conto esercizio soggetti a rendicontazione.

4. Pagamento dell'assegno o sussidio

Si rinvia alle disposizioni contenute nella linea guida delle Disponibilità Liquide.

Inoltre, nel caso specifico, la procedura deve disciplinare la verifica che le informazioni ricevute siano complete per poter procedere all'emissione/regolarizzazione del mandato di pagamento degli assegni e sussidi. Deve inoltre disciplinare eventuali controlli preliminari previsti da disposizione di legge specifiche (es. obbligo di pubblicazione dati per la Trasparenza...).

5. Controlli periodici

La procedura deve prevedere un sistema di controlli periodici, tra cui:

- controlli inerenti le corrette movimentazioni delle scritture di integrazione e rettifica effettuate alla fine dell'esercizio precedente;
- controlli di natura contabile volti alla verifica della separata contabilizzazione dei costi in relazione alla copertura finanziaria (Bilancio Sanitario, Fondo Regionale della Non Autosufficienza, Bilancio Sociale in caso di delega);
- monitoraggio costante dei costi sostenuti, confrontandoli con quanto previsto a budget;
- monitoraggio costante dei costi sostenuti, in relazione all'utilizzo di finanziamenti dedicati.

6. Rendicontazione alla Regione

Si tratta di una fase eventuale, che riguarda esclusivamente contributi, assegni e sussidi coperti da specifici finanziamenti regionali, come per esempio gli indennizzi per emotrasfusi.

La procedura deve prevedere le modalità e i tempi di rendicontazione alla Regione dei costi sostenuti.

7. Rilevazioni di fine esercizio

La procedura deve prevedere tutte le operazioni necessarie per la corretta contabilizzazione dei costi sulla base dei principi di prudenza e di competenza e comunque secondo quanto previsto dalle norme civilistiche.

Poiché durante l'anno si opererà presumibilmente una registrazione per cassa, a fine esercizio, i costi rilevati nel corso dell'esercizio dovranno essere da un lato integrati con gli eventuali costi maturati ma non pagati, dall'altro rettificati di eventuali somme pagate in anticipo a fronte di prestazioni di competenza dell'esercizio successivo.

¹ Nel caso di rimborsi ad assistiti per ricoveri all'estero si richiama la deroga al principio di competenza già prevista nel manuale REBISAN "Ciclo Passivo". La contabilizzazione avviene al momento del ricevimento della fattura e della relativa documentazione da parte del soggetto beneficiario. Gli elementi considerati a sostegno della deroga sono i seguenti:

1. il volume annuo dei costi riconducibili a questa tipologia è di modesta entità; 2. Esiste un'oggettiva difficoltà a conoscere entro la data di chiusura del bilancio, il numero e l'entità delle prestazioni; 3. La voce di costo in oggetto è difficilmente stimabile, anche attraverso serie storiche, perché la stessa risulta essere incostante e svincolata da fattori controllabili dall'Azienda.

La gestione dei servizi deve essere informatizzata e integrata con i sistemi di gestione della contabilità generale e analitica. In assenza di tale integrazione informatica, la procedura deve prevedere dei percorsi sostitutivi.

Per quanto riguarda le rilevazioni contabili di fine esercizio del bilancio separato FRNA E FNA, al fine di garantire il pareggio tra ricavi e costi imputati all'esercizio (comprese le eventuali sopravvenienze ed insussistenze), si richiamano i contenuti previsti alla fase 8 della procedura "ONERI A RILIEVO SANITARIO, RETTE E SERVIZI SOCIO-SANITARI", ove compatibili.

8. Controlli di fine esercizio

La procedura deve prevedere almeno i seguenti controlli di fine esercizio:

- controlli di natura contabile volti alla quadratura o riconciliazione dei dati tra i diversi applicativi e, specificamente, tra autorizzazioni alla spesa risultanti dagli applicativi utilizzati per la gestione degli assegni, sussidi e contributi e quanto contabilizzato;
- controlli di natura contabile volti alla verifica della separata contabilizzazione dei costi in relazione alla copertura finanziaria (Bilancio Sanitario, Fondo Regionale della Non Autosufficienza, Bilancio Sociale in caso di delega);
- analisi comparate dei costi del periodo corrente, dell'anno precedente e del bilancio di previsione.

La procedura deve individuare gli Uffici e i Servizi responsabili dei suddetti controlli, garantendo un'adeguata separazione delle funzioni e le modalità di evidenza degli stessi.

7. ALTRI COSTI PER SERVIZI SANITARI E NON SANITARI

La presente linea guida tratta nello specifico alcune tipologie di costi per acquisto di servizi per i quali è stato ritenuto necessario un approfondimento per la particolarità della gestione amministrativo contabile. In linea generale, tuttavia, le procedure aziendali devono coprire tutta la gamma delle operazioni che rientrano nell'area del Ciclo Passivo – Area Debiti Costi.

Gli altri costi per l'acquisto di servizi qui trattati riguardano essenzialmente costi per prestazioni di consulenza, prestazioni sanitarie da settore pubblico, servizi programmati per attività di formazione e ricerca, servizi appaltati (mensa, pulizie, trasporti, manutenzioni....) e in generale tutti i costi per servizi sanitari e non sanitari non specificatamente trattati.

Al riguardo, è opportuno osservare che il Ciclo Passivo, con riferimento all'acquisto di servizi, di norma può rappresentarsi con la seguente sequenza di fasi:

- 1. Emissione degli ordini di acquisto al fornitore**
- 2. Ricevimento della fattura elettronica o nota di addebito cartacea**
- 3. Rilevazione del costo**
- 4. Controlli e autorizzazione al pagamento**
- 5. Pagamento**
- 6. Controlli periodici e di fine esercizio**
- 7. Rilevazioni di fine esercizio**

L'Azienda deve redigere procedure o regolamenti che:

- individuino l'iter amministrativo;
- individuino la/le funzioni amministrative responsabili dell'iter amministrativo;
- disciplinino, per ciascuna, le attività da svolgere;
- disciplinino la/le modalità di richiesta di attivazione/cessazione di un servizio, descrivendone i flussi informativi tra i vari attori coinvolti nel processo.

Di seguito si riportano ulteriori requisiti specifici che devono essere considerati minimi per la corretta gestione dei debiti e costi.

1. Emissione degli ordini di acquisto al fornitore

Le procedure devono disciplinare le modalità di richiesta del servizio al fornitore (ordine) in relazione al contratto stipulato. In particolare devono essere previste:

- le modalità di verifica di coerenza e copertura delle risorse disponibili (budget) e dei contratti;
- le modalità di individuazione dei soggetti titolari ad effettuare le richieste del servizio al fornitore (ordini);
- le modalità e il formato elettronico o cartaceo con cui la richiesta deve essere effettuata;
- le modalità di trasmissione della stessa al fornitore;
- le modalità di conservazione ed eventuale archiviazione.

L'ordine rappresenta lo strumento imprescindibile del sistema di controllo interno, per il controllo continuo della spesa, del rispetto del budget e dei limiti contrattuali.

L'emissione dell'ordine deve essere preventiva e preferibilmente mensile o riferita a un arco di tempo infra-annuale (bimestre, trimestre...); qualora risulti impossibile definire a priori l'esatta quantità e qualità del servizio necessario, può essere valutata la possibilità di effettuare un ordine presunto di spesa, integrato/rettificato alla fine del periodo di riferimento sulla base degli effettivi consumi.

La gestione dei servizi deve essere informatizzata e garantire l'integrazione tra i vari sistemi di gestione ordini, contratti, budget, contabilità generale e contabilità analitica, al fine di consentire:

- il controllo del rispetto dei limiti contrattuali;
- il controllo del rispetto dei budget assegnati;

- la verifica che le richieste di emissioni ordini siano state soddisfatte;
- il monitoraggio dell'andamento della spesa.

L'emissione dell'ordine solo al momento del ricevimento della fattura non soddisfa le esigenze sopramenzionate. Qualora, per alcune particolari tipologie di servizi, l'emissione dell'ordine preventivo non fosse percorribile (per esempio le Utenze), si devono utilizzare altre modalità analoghe che impegnino comunque budget e contratti e consentano i controlli suddetti.

Inoltre, in mancanza di un sistema informatizzato, le procedure dovranno disciplinare delle modalità e dei controlli sostitutivi.

Infine, le procedure devono disciplinare i riferimenti che i fornitori dovranno riportare in fase di fatturazione.

2. Ricevimento della fattura elettronica o nota di addebito cartacea

Le procedure aziendali devono:

- individuare la funzione responsabile della ricezione/gestione delle fatture elettroniche e delle note di addebito cartacee;
- disciplinare la ricezione della fattura elettronica in modalità integrata con il sistema regionale per la fatturazione elettronica NoTIER - Nodo Telematico di Interscambio Emilia-Romagna;
- individuare i controlli da effettuare al momento del ricevimento ed entro i termini previsti dalla normativa per rifiutare le fatture elettroniche (per esempio verifica automatica Split Payment, verifica automatica CIG e CUP, verifica automatica della quadratura IVA ecc.);
- disciplinare tempi di registrazione delle fatture finalizzati a garantire il rispetto dei termini di pagamento previsti dalla legge (si veda quanto scritto nella fase 6 degli "Acquisti di beni di consumo");
- disciplinare la ricezione dei documenti di addebito diversi dalle fatture elettroniche.

3. Rilevazione del costo

Le procedure devono disciplinare le modalità di registrazione delle fatture elettroniche e note di addebito cartacee e la rilevazione del costo prevedendo:

- il rispetto del principio di competenza economica; qualora la competenza economica dovesse riguardare esercizi precedenti a quello in corso, senza che in tali esercizi si sia provveduto a rilevare le corrispondenti fatture da ricevere, dovrà essere rilevata una sopravvenienza passiva;
- la corretta identificazione del conto economico secondo la natura del servizio, tenuto anche conto delle indicazioni regionali in merito alla quadratura degli scambi tra Aziende Sanitarie della Regione (si rimanda alla parte dedicata a "Controlli Infragrupo e Consolidamento dei dati");
- la corretta gestione separata, anche attraverso una diversa articolazione del piano dei conti, del Fondo Regionale della Non Autosufficienza, del Bilancio Sociale, della Libera Professione e di altre casistiche che si dovessero verificare all'interno delle Aziende;
- il rispetto della normativa fiscale (per esempio contabilità separata IRES, IVA).

4. Controlli e autorizzazione al pagamento

Si tratta della fase di liquidazione della fattura, che consiste nell'attestazione dell'avvenuta erogazione del servizio, alle condizioni pattuite. La liquidazione della fattura ne attesta la regolarità e la rende pagabile.

Le procedure devono:

- individuare le funzioni e le responsabilità dei soggetti che intervengono nel processo di liquidazione;
- disciplinare i controlli dettagliati ai fini dell'autorizzazione al pagamento. A titolo esemplificativo: (a) verifica delle prestazioni erogate con quelle concordate; (b) verifica delle prestazioni erogate con quelle fatturate; (c) verifica dei prezzi applicati con quelli pattuiti; (d) verifica della correttezza dell'aliquota d'imposta;

- disciplinare le modalità dell'eventuale liquidazione automatica della fattura al verificarsi di determinate condizioni (per esempio quadratura tra ricevimento del servizio / autorizzazione al pagamento / bolla fittizia / importo fattura ecc.);
- disciplinare tempi di liquidazione delle fatture finalizzati a garantire il rispetto dei termini di pagamento in ossequio alla normativa di riferimento (si veda quanto scritto nella fase 6 degli "Acquisti di beni di consumo");
- disciplinare la gestione delle difformità e le modalità e tempi di correzione delle stesse. Più specificamente, disciplinare la regolarizzazione della difformità, fornendo adeguata documentazione di supporto oppure, se la fattura / nota di debito è errata, disciplinare la contestazione, con richiesta della nota di credito o di documentazione integrativa.

5. Pagamento

Si richiamano i contenuti previsti alla fase 6 dell' "ACQUISTO BENI DI CONSUMO", ove compatibili.

6. Controlli periodici e di fine esercizio

Le procedure devono prevedere un sistema di controlli interni periodici e di fine esercizio. Le Aziende sono dotate di diversi sistemi informativi variamente integrati con il sistema di contabilità generale. Di seguito si riportano alcuni controlli, ritenuti minimali:

- controllo degli ordini non evasi e dei movimenti di ricevimento dei servizi non collegati a fatture/note di addebito, per i servizi gestiti attraverso la procedura di ordini e bolle fittizie;
- controllo di eventuali fatture/note di addebito ricevute in assenza di ordine, per i servizi gestiti attraverso la procedura di ordini e bolle fittizie;
- controlli di natura contabile volti alla quadratura o riconciliazione dei dati esistenti in contabilità e nei diversi applicativi utilizzati per la gestione dei servizi, soprattutto per i servizi non gestiti attraverso la procedura di magazzino;
- controlli volti a verificare che la contabilizzazione dei documenti sia effettuata entro i termini di legge;
- controllo incrociato tra fatture/note di credito da ricevere iscritte nei bilanci degli esercizi precedenti e relative fatture/note di credito registrate nel corso dell'esercizio; il sistema informativo deve facilitare tale controllo attraverso la produzione di appositi report;
- controllo dei debiti scaduti e analisi delle cause del mancato pagamento (mancata liquidazione, in attesa di nota di credito ecc...);
- controllo dei debiti scaduti e valutazioni in merito alla determinazione del fondo oneri per interessi moratori; a tal fine si rinvia alla linea guida "Fondi Rischi e Oneri";
- controllo dei saldi dei debiti, anche attraverso la circolarizzazione, in particolare con i creditori più rilevanti;
- controlli di natura contabile volti alla verifica della separata contabilizzazione dei costi in relazione alla copertura finanziaria (Bilancio Sanitario, Fondo Regionale della Non Autosufficienza e Bilancio Sociale in caso di delega);
- controlli di natura contabile volti alla quadratura delle prestazioni scambiate tra Aziende Sanitarie della Regione ai fini della redazione del Bilancio consolidato (si veda la sezione "Controlli Infragruppo e Consolidamento dei dati");
- monitoraggio costante dei costi sostenuti confrontandoli con quanto previsto a budget;
- analisi comparate dell'ammontare dei debiti e dei costi del periodo corrente, dell'anno precedente e del bilancio di previsione;
- controlli di natura fiscale sulla corretta applicazione della normativa.

La procedura deve individuare gli Uffici e i Servizi responsabili dei suddetti controlli, garantendo un'adeguata separazione delle funzioni.

7. Rilevazioni di fine esercizio

Le procedure devono disciplinare le rilevazioni di fine esercizio per la corretta redazione del bilancio di esercizio. Al riguardo, la procedura deve prevedere le seguenti attività, ritenute minimali:

- identificazione e valutazione delle prestazioni ricevute nell'esercizio, ma non ancora contabilizzate (per esempio fatture da ricevere, ma anche altri costi non necessariamente soggetti a fatturazione o note di addebito);
- individuazione delle relative modalità di rendicontazione all'U.O. Economico Finanziario per la registrazione contabile. Le procedure devono descrivere le modalità di determinazione delle stesse e gli elementi che devono essere resi disponibili, tra cui:
 - identificazione del fornitore;
 - elementi informativi in merito all'ordine e al movimento di carico per servizi gestiti attraverso la procedura di ordini e bolle fittizie o, in alternativa, elementi informativi in merito ai documenti di esecuzione del servizio;
 - riferimenti della fattura, se pervenuta entro i termini previsti per la chiusura del bilancio;
 - descrizione;
 - importo;
 - riferimenti contabili in merito al conto di costo;
 - riferimenti contabili in merito al conto di fatture da ricevere o note di credito da ricevere.

La gestione dei servizi deve essere informatizzata e integrata con i sistemi di gestione della contabilità generale e analitica. In assenza di tale integrazione informatica, le procedure devono prevedere delle modalità e dei controlli sostitutivi.

- valutazione delle prestazioni non concluse al 31 dicembre. Si possono verificare i seguenti casi:
 - addebiti/pagamenti anticipati a fronte di prestazioni di servizi la cui competenza si trova a cavaliere dell'esercizio (per esempio, corsi di formazione la cui durata si trovi a cavaliere di due esercizi e la quota di iscrizione sia stata anticipata all'inizio del corso; canoni di noleggio e manutenzioni addebitate anticipatamente e il cui periodo di competenza riguardi in parte l'esercizio corrente e in parte l'esercizio successivo). In questo caso è necessario prevedere la rettifica del costo attraverso un'operazione di risconto attivo;
 - addebiti anticipati a fronte di prestazioni la cui competenza si trova interamente negli esercizi successivi. In questo caso è necessario prevedere la rettifica del costo;
 - prestazioni di servizi la cui competenza si trova a cavaliere dell'esercizio, ma il cui addebito sarà ricevuto interamente nell'esercizio successivo. In questo caso è necessario prevedere l'integrazione del costo attraverso un'operazione di rateo passivo.
- individuazione delle relative modalità di rendicontazione all'U.O. Economico Finanziario per la registrazione contabile, anche attraverso un sistema informatizzato. Se il sistema informativo utilizzato non prevede l'automatismo della contabilizzazione dei ratei e dei risconti, la procedura dovrebbe individuare un report condiviso e approvato che contenga le informazioni utili per la rilevazione in termini di: (i) Conto economico di costo; (ii) Descrizione dell'operazione, con specifico riferimento alla prestazione; (iii) Periodo di riferimento; (iv) Importo dell'operazione; (v) Data e firma del responsabile della rendicontazione (vi) eventuali addebiti già ricevuti ed estremi del fornitore. Nel caso in cui il sistema informativo utilizzato preveda l'automatismo della contabilizzazione dei ratei e dei risconti, la procedura deve disciplinare le verifiche da effettuare in sede di redazione del bilancio d'esercizio;
- valutazione degli accantonamenti per rischi ed oneri (si rinvia all'appendice della linea guida "Fondi per rischi ed oneri e per trattamento di fine rapporto");
- effettuazione delle registrazioni contabili relative a tutte le fattispecie elencate (prestazioni ricevute nell'esercizio, ma non ancora contabilizzate; prestazioni non concluse al 31 dicembre; accantonamenti per rischi ed oneri).

8. GESTIONE DEL TRATTAMENTO ECONOMICO DEL PERSONALE DIPENDENTE

Il personale dipendente, distinto per ruoli, svolge le proprie attività in forza di un C.C.N.L., di un contratto integrativo aziendale e di un contratto individuale.

La presente linea guida non entra nello specifico degli aspetti giuridici, fiscali, previdenziali e organizzativi della gestione del personale dipendente, ma fornisce gli elementi necessari a costruire un corretto percorso amministrativo-contabile e a identificare le necessarie misure di controllo nella gestione del trattamento economico del personale dipendente per la redazione del bilancio d'esercizio.

Ogni azienda esplicherà, nell'ambito di appositi regolamenti, le norme e le modalità di svolgimento di singoli istituti di particolare rilevanza, quali, a titolo esemplificativo:

- orario di servizio;
- rimborsi spese ai dipendenti;
- SIMIL ALP;
- accesso alla mensa²;
- formazione e aggiornamento del personale dipendente;
- gestione incarichi e valutazione della performance;
- autorizzazione allo svolgimento di incarichi esterni.

In relazione all'organizzazione che ogni Azienda si è data, possono aversi più Servizi/Uffici o una sola funzione preposta all'amministrazione delle risorse umane.

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno delle seguenti fasi:

1. **Rilevazione delle presenze e delle assenze**
2. **Determinazione delle competenze stipendiali e relativi oneri**
3. **Controlli del processo di elaborazione dei cedolini**
4. **Elaborazione definitiva dei cedolini ed autorizzazione al pagamento**
5. **Rilevazione contabile del costo del personale**
6. **Pagamento degli stipendi, delle ritenute fiscali e degli oneri contributivi e riflessi**
7. **Rilevazioni di fine esercizio**
8. **Controlli contabili periodici e di fine esercizio**

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi.

1. Rilevazione delle presenze e delle assenze

In linea generale, le presenze del personale dipendente sono rilevate tramite badge e trasferite automaticamente nella procedura informatica di rilevazione assenze e presenze, che ne traccia le informazioni.

La procedura deve:

- Individuare le unità/uffici coinvolti e responsabili dei controlli delle rilevazioni delle presenze e delle assenze;
- disciplinare le modalità di rilevazione delle presenze e delle assenze del personale dipendente, anche attraverso il rinvio ad apposito regolamento aziendale sull'orario di servizio;
- disciplinare le modalità di comunicazione dei dati di presenza (turnistica, variazioni sede di lavoro, variazione orario di servizio) tra U.O. coinvolte (U.O. Risorse Umane/Servizi gestori);
- disciplinare le modalità di validazione/autorizzazione del lavoro straordinario, nonché dell'autorizzazione al recupero e/o al pagamento delle ore (richiesta/invio informazioni aggiuntive/ giustificativi);
- disciplinare le attività di controllo e riconciliazione tra:
 - l'orario lavorativo standard come da contratto;

² L'opportunità che l'Azienda si doti di un regolamento che disciplini l'accesso alla mensa è già stata individuata anche nella linee guida Crediti-Ricavi, con riferimento ai Rimborsi per trattenuta mensa.

- l'orario effettivamente svolto (ora ingresso e uscita);
- le variazioni rispetto all'orario standard (reperibilità, formazione, missione, permesso, assenze varie ecc..).
- disciplinare le attività di verifica di congruità dei documenti giustificativi delle variazioni rispetto all'orario standard;
- disciplinare le modalità di segnalazione e risoluzione di eventuali anomalie da correggere;
- disciplinare le modalità di validazione dei cartellini provvisori dei dipendenti;
- disciplinare le modalità di archiviazione dei documenti giustificativi di assenza;
- disciplinare i controlli per l'accesso alla mensa.

2. Determinazione delle competenze stipendiali e relativi oneri

Il trattamento economico è costituito dal trattamento tabellare e dalle componenti accessorie stabilite e determinate dai contratti collettivi nazionali.

In linea generale, la funzione preposta al trattamento economico utilizza una procedura informatica in uso presso l'Azienda che è alimentata dalle informazioni giuridiche attribuite a ciascun dipendente (qualifica, categoria, fascia economica in godimento, incarico dirigenziale in atto, unità operativa presso la quale presta il servizio ecc..) e delle indennità riconosciute mensilmente (straordinario, indennità, compensi per ALP, ecc..). E' indispensabile che il sistema informativo gestisca l'identificazione degli utenti abilitati all'accesso delle varie funzioni e la tracciabilità delle varie movimentazioni rispetto all'utente.

La procedura deve:

- individuare gli uffici dell'U.O. coinvolti e responsabili degli inserimenti nel sistema informativo;
- stabilire le competenze in merito ai debiti informativi in materia previdenziale, assicurativa e fiscale nei confronti degli enti di riferimento con periodicità mensile e annuale;
- disciplinare le modalità di controllo delle autocertificazioni che hanno impatto sul trattamento economico del dipendente.

3. Controlli del processo di elaborazione dei cedolini

Tenuto conto della complessità e delle possibilità di errori relativi al trattamento economico del personale, una particolare attenzione deve essere dedicata al sistema dei controlli.

La procedura deve quindi prevedere:

- la verifica delle elaborazioni dei cedolini su una congrua campionatura per qualifica/categoria, tale da garantire la correttezza complessiva dei cedolini stessi. È indispensabile, inoltre, che la procedura individui gli aspetti quali/quantitativi dei controlli o in maniera esplicita o attraverso il rinvio ai manuali del software;
- controlli specifici su tutti i dipendenti cessati e su eventuali assenze prolungate;
- controlli sui rimborsi spese da erogare ai dipendenti, quali:
 - presenza dell'autorizzazione sulla richiesta di rimborso (per esempio, firma del Responsabile dell'U.O. presso cui presta servizio il dipendente, altre forme di autorizzazione anche in formato elettronico);
 - presenza di tutta la documentazione giustificativa di supporto (ricevute, fatture, ecc.);
 - coerenza delle spese rendicontate rispetto all'attività di servizio svolta e al regolamento aziendale.
- controlli sulle trattenute stipendiali (previdenziali, sindacali, fiscali ecc.); verifica su un campione di retribuzioni calcolate e verifica sulla correttezza del totale imponibile fiscale e previdenziale e del netto da pagare, come elaborati dal sistema informatico;
- le modalità di risoluzione di errori rilevati nell'ambito delle verifiche dei cedolini cosiddetti di prova.

Qualora l'attribuzione delle competenze variabili avvenga con procedure non collegate/integrate direttamente con il software della gestione economica del personale, dovranno essere previsti controlli più puntuali e gestiti da persone diverse da quelle che hanno inizialmente immesso i dati nel sistema del trattamento economico.

4. Elaborazione definitiva dei cedolini ed autorizzazione al pagamento

Effettuate tutte le verifiche di cui al punto precedente, la procedura deve prevedere l'elaborazione definitiva dei cedolini e la stampa relativa ai riepiloghi delle ritenute da delega e dei contributi.

In particolare, la procedura deve:

- definire la documentazione contabile (cartacea o informatica) relativa ai cedolini stipendiali, riepiloghi costi, riepiloghi contributi previdenziali, assicurativi, fiscali (per esempio IRPEF, addizionali, bonus fiscale), trattenute a vario titolo (per esempio trattenute sindacali, trattenute sul netto), bonifici da trasmettere all'istituto tesoriere (attraverso le procedure in uso presso le Aziende, per esempio procedura informatizzata TLQ), riepiloghi dei rimborsi/trattenute derivanti da modello 730;
- definire le responsabilità, le modalità di autorizzazione al pagamento, i tempi e le modalità di trasmissione della documentazione necessaria, anche informatizzata, al Servizio Economico e Finanziario;
- prevedere la quadratura degli importi lordi e netti con quanto riportato nell'elenco nominativo dei dipendenti con indicazione delle modalità di pagamento da allegare al relativo mandato da inviare al Tesoriere;
- disciplinare le modalità di risoluzione di errori rilevati a elaborazione stipendiale definitiva già effettuata (per esempio, bloccare l'elaborazione di altri cedolini; contattare il beneficiario per concordare le modalità di restituzione della retribuzione erroneamente pagata; informare l'Ufficio Economico Finanziario dell'ammontare di queste retribuzioni erroneamente corrisposte al fine di permettere la registrazione del credito verso il dipendente e la rettifica in diminuzione del costo per salari e stipendi, nonché delle modalità e tempi previsti per il recupero dell'errato esborso).

5. Rilevazione contabile del costo del personale e dei relativi debiti

La procedura deve disciplinare le modalità di rilevazione in contabilità generale ed analitica del costo del personale nel rispetto del principio di competenza.

6. Pagamento degli stipendi, delle ritenute fiscali e degli oneri contributivi e riflessi

Si rinvia alle disposizioni contenute nella linea guida delle Disponibilità Liquide.

Inoltre, nel caso specifico, la procedura deve:

- disciplinare la verifica che le informazioni ricevute siano complete per poter procedere all'emissione/regolarizzazione del mandato di pagamento delle competenze stipendiali, delle ritenute fiscali, degli oneri contributivi e riflessi e di ogni altra trattenuta operata per conto del dipendente;
- disciplinare le modalità e i tempi di trasmissione all'Istituto Tesoriere per l'emissione dei bonifici (invio dei cedolini con le quietanze di pagamento e dei file per l'emissione dei bonifici).

7. Rilevazioni di fine esercizio

La procedura deve prevedere tutte le operazioni necessarie per la corretta contabilizzazione dei costi sulla base dei principi di prudenza e di competenza e comunque secondo quanto previsto dalle norme civilistiche.

La procedura deve quindi disciplinare i flussi informativi tra Ufficio Economico Finanziario e Ufficio Personale in merito a:

- modalità di determinazione e comunicazione dei costi non contabilizzati nel corso dell'esercizio, ma di competenza dell'esercizio al fine della relativa registrazione del costo e del debito;
- modalità di quantificazione degli accantonamenti a fondo. A tal fine si rinvia alla linea guida regionale "Fondi per rischi ed oneri e per trattamento di fine rapporto".

8. Controlli contabili periodici e di fine esercizio

Il lavoro rappresenta un fattore produttivo del tutto particolare e, in pratica, il procedimento di formazione del bilancio, nel rispetto dei corretti principi contabili, avviene mensilmente. Il sistema di controllo mensile

assume una forte rilevanza in quanto tende ad evitare il trascinarsi per mesi di errori poi difficilmente riscontrabili o rintracciabili in sede di chiusura.

La procedura deve:

- prevedere la quadratura delle singole competenze (tutte) contabilizzate nel sistema di contabilità generale nel periodo con i cedolini dello stesso periodo;
- in assenza d'integrazione informatica, prevedere la predisposizione di un prospetto di riconciliazione extra-contabile nel quale si evidenzia la destinazione contabile di ogni componente di costo/debito;
- prevedere controlli periodici e di fine esercizio in merito alla consistenza dei debiti verso dipendenti per retribuzioni, dei debiti verso gli enti assicurativi e previdenziali e verso l'erario;
- prevedere verifiche volte alla quadratura/riconciliazione tra quanto registrato nell'esercizio precedente o negli esercizi precedenti tra i debiti verso personale dipendente per arretrati e quanto effettivamente contabilizzato negli esercizi successivi al fine di verificarne l'esattezza del saldo;
- definire le modalità di comunicazione degli esiti dei controlli e le modalità di risoluzione di eventuali errori emersi.

Personale dipendente in posizione di comando/collaborazione/avvalimento/distacco/prestito

La gestione del personale dipendente dell'Azienda in posizione di comando/ collaborazione/ avvalimento/ distacco/ prestito presso altro soggetto, così come del personale dipendente di altro soggetto che presta servizio presso l'Azienda, deve trovare regolamentazione nelle procedure aziendali.

Oltre ai requisiti precedentemente descritti, la procedura aziendale deve disciplinare:

- l'iter autorizzatorio ed i relativi atti, che dovranno contenere gli elementi di accordo fra i soggetti per la gestione economica del dipendente, avendo cura di disciplinare sia la gestione dell'attività istituzionale, sia quella connessa all'erogazione della libera professione;
- le modalità con cui il sistema informatico in uso deve tracciare la posizione del personale in entrata e in uscita, anche ai fini dell'assolvimento degli obblighi informativi ;
- la gestione delle presenze/assenze, ivi compresi i flussi informativi fra i vari attori coinvolti;
- la corretta contabilizzazione dei costi in relazione ai fondi contrattuali;
- le modalità di scambio delle informazioni fra enti ai fini della corretta contabilizzazione dei costi/ricavi, anche relativamente alle poste relative alla libera professione (per esempio le modalità di richiesta di rimborso, ove previsto, con specifica indicazione delle tipologie di documenti contabili da emettere, della frequenza);
- le modalità di liquidazione dei rimborsi per il personale proveniente da altri enti, con individuazione dei punti di responsabilità, e della corretta registrazione contabile dei costi;
- la corretta contabilizzazione, a fine esercizio, dei costi e dei ricavi di competenza dell'esercizio, la cui manifestazione monetaria si verificherà in esercizi successivi, da iscriverne a debito/credito;
- il flusso delle informazioni, sia in termini di presenze che di costo, ai fini dell'alimentazione della contabilità analitica.

Personale universitario integrato nell'attività assistenziale

La gestione del personale universitario integrato nell'attività assistenziale deve trovare regolamentazione nelle procedure aziendali di gestione del personale. Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici:

- la procedura deve definire i documenti attraverso i quali accertare l'inserimento in attività assistenziale;
- in linea generale, le presenze del personale universitario sono rilevate tramite badge e trasferite automaticamente nella procedura informatica di rilevazione assenze e presenze che ne traccia le informazioni. La procedura deve disciplinare la rilevazione delle presenze e delle assenze in analogia a quanto

previsto per il personale dipendente, ove compatibile con lo status giuridico del personale in esame (fase 1 della "GESTIONE DEL TRATTAMENTO ECONOMICO DEL PERSONALE DIPENDENTE");

- le competenze dovute al personale universitario in convenzione sono determinate in base alle norme di legge vigenti, ai Protocolli regionali ed agli accordi attuativi locali, nonché in relazione alla contrattazione integrativa aziendale qualora lo preveda;
- la procedura deve disciplinare le modalità, la tempistica e le responsabilità dei flussi di comunicazione verso le Università per la liquidazione al personale universitario di quanto spettante, ivi comprese le competenze derivanti dalla libera professione. Devono inoltre essere definiti i documenti di regolazione contabile dei rapporti di dare/avere, nell'ambito dei complessivi rapporti convenzionali.

Per ogni altro elemento del processo di gestione dei costi del personale universitario, si fa riferimento a quanto disposto per la gestione del personale dipendente.

9. GESTIONE DEL TRATTAMENTO ECONOMICO DEL PERSONALE CON RAPPORTO DI LAVORO ASSIMILATO A LAVORO DIPENDENTE (COCOCO e BORSISTI) E LAVORO AUTONOMO (PROFESSIONALE O OCCASIONALE)

Tali servizi si distinguono dalla libera professione c.d. *intramoenia* e sono rappresentati tra i costi per servizi in una apposita voce –Consulenze, collaborazioni, interinale e altre prestazioni di lavoro da privato – distinti in base alla loro natura sanitaria, socio-sanitaria e non sanitaria.

L’Azienda si deve dotare di specifico regolamento aziendale che disciplini tutte le fattispecie in argomento prevedendo in particolare le modalità di individuazione del fabbisogno, i contenuti minimi inerenti gli atti di conferimento degli incarichi, le modalità di reclutamento, il rispetto delle norme in materia di trasparenza.

Anche per la gestione di tali rapporti, occorre preliminarmente individuare i Servizi/Uffici coinvolti in tali procedure; ciò dipende dal modello organizzativo aziendale.

A titolo esemplificativo si propone un elenco delle articolazioni organizzative coinvolte:

- UO Risorse Umane
- UO Aziendali direttamente interessate all’incarico
- UO Economico Finanziario
- UO Controllo di gestione

9.a: Personale con rapporto di lavoro assimilato a lavoro dipendente per il quale si emette cedolino stipendiale (collaborazione coordinata e continuativa, borse di studio, tirocinio):

La procedura deve prevedere l’articolazione almeno delle seguenti fasi:

- 1. Atto di conferimento**
- 2. Determinazione dei compensi e relativi oneri**
- 3. Controlli del processo di elaborazione dei cedolini**
- 4. Elaborazione definitiva dei cedolini e autorizzazione al pagamento**
- 5. Rilevazione contabile dei costi e delle ritenute**
- 6. Pagamento dei compensi, delle ritenute fiscali e degli oneri contributivi e riflessi**
- 7. Rilevazioni di fine esercizio**
- 8. Controlli contabili periodici e di fine esercizio**

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi.

1. Atto di conferimento

La procedura deve disciplinare:

- le modalità di acquisizione dei dati necessari per la contabilizzazione dei compensi e dei relativi oneri (l’importo del compenso, l’assoggettamento contributivo dello stesso in relazione ai requisiti soggettivi del professionista ed alla natura della prestazione richiesta, l’assoggettamento ai fini INAIL), nonché la presenza di un eventuale finanziamento dedicato. I partecipanti al corso triennale in medicina generale sono individuati con apposito atto regionale; per la partecipazione al corso medesimo l’importo della borsa di studio è definito a livello nazionale.
- le modalità di acquisizione dei dati anagrafici, fiscali e contributivi attraverso autocertificazione (Partita IVA, regimi agevolati ecc.).

2. Determinazione dei compensi e relativi oneri

Il trattamento economico è costituito dal compenso, definito dal contratto individuale e dalle norme di riferimento.

Si richiamano i contenuti previsti alla fase 2 della "GESTIONE DEL TRATTAMENTO ECONOMICO DEL PERSONALE DIPENDENTE" e alla fase 4 della "GESTIONE DEL TRATTAMENTO ECONOMICO DEL PERSONALE CONVENZIONATO", ove compatibili.

3. Controlli del processo di elaborazione dei cedolini

La procedura deve prevedere la verifica delle elaborazioni dei cedolini, in analogia a quanto previsto per il personale dipendente (fase 3 della "GESTIONE DEL TRATTAMENTO ECONOMICO DEL PERSONALE DIPENDENTE") e per il personale convenzionato (fase 5 della "GESTIONE DEL TRATTAMENTO ECONOMICO DEL PERSONALE CONVENZIONATO"), ove compatibili.

La procedura deve altresì prevedere le modalità di acquisizione della documentazione a supporto dell'avvenuta regolare esecuzione della prestazione. Per il corso in medicina generale, la procedura deve prevedere le modalità di acquisizione e di controllo della documentazione comprovante la partecipazione alle attività teorico pratiche previste dal corso stesso al fine dell'erogazione della borsa di studio o della sospensione/interruzione della medesima .

4. Elaborazione definitiva dei cedolini e autorizzazione al pagamento

Si richiamano i contenuti previsti alla fase 4 della "GESTIONE DEL TRATTAMENTO ECONOMICO DEL PERSONALE DIPENDENTE" e alla fase 6 della "GESTIONE DEL TRATTAMENTO ECONOMICO DEL PERSONALE CONVENZIONATO", ove compatibili.

5. Rilevazione contabile dei costi e delle ritenute

Si richiamano i contenuti previsti alla fase 5 della "GESTIONE DEL TRATTAMENTO ECONOMICO DEL PERSONALE DIPENDENTE" e alla fase 7 della "GESTIONE DEL TRATTAMENTO ECONOMICO DEL PERSONALE CONVENZIONATO", ove compatibili.

Nel caso il costo sia finanziato da contributi in conto esercizio dedicati e soggetti a rendicontazione, la procedura dovrà altresì disciplinare le modalità di utilizzo del finanziamento e le responsabilità di rendicontazione. A tal fine si rimanda alla linea guida "Crediti – Ricavi" e precisamente alla parte dedicata ai Contributi in conto esercizio soggetti a rendicontazione.

Per il corso triennale in medicina generale, la rendicontazione alla Regione, a chiusura del corso, degli oneri sostenuti dall'Azienda avviene sulla base delle indicazioni, delle modalità e delle scadenze temporali definite dalla Regione medesima.

6. Pagamento dei compensi, delle ritenute fiscali e degli oneri contributivi e riflessi

Si richiamano i contenuti previsti alla fase 6 della "GESTIONE DEL TRATTAMENTO ECONOMICO DEL PERSONALE DIPENDENTE" e alla fase 8 della "GESTIONE DEL TRATTAMENTO ECONOMICO DEL PERSONALE CONVENZIONATO", ove compatibili.

7. Rilevazioni di fine esercizio

Si richiamano i contenuti previsti alla fase 7 della "GESTIONE DEL TRATTAMENTO ECONOMICO DEL PERSONALE DIPENDENTE" e alla fase 9 della "GESTIONE DEL TRATTAMENTO ECONOMICO DEL PERSONALE CONVENZIONATO", ove compatibili.

8. Controlli contabili periodici e di fine esercizio

Si richiamano i contenuti previsti alla fase 8 della "GESTIONE DEL TRATTAMENTO ECONOMICO DEL PERSONALE DIPENDENTE" e alla fase 10 della "GESTIONE DEL TRATTAMENTO ECONOMICO DEL PERSONALE CONVENZIONATO", ove compatibili.

9.b: Lavoro autonomo professionale o occasionale

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno delle seguenti fasi:

1. Atto di conferimento

- 2. Ricevimento e registrazione delle parcelle/fatture e documenti di addebito**
- 3. Controllo e autorizzazione al pagamento**
- 4. Pagamento delle parcelle/fatture e documenti di addebito**
- 5. Rilevazioni di fine esercizio**
- 6. Controlli contabili di periodici e di fine esercizio**

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi.

1. Atto di conferimento

Si richiamano i contenuti previsti alla fase 1 del “Personale con rapporto di lavoro assimilato a lavoro dipendente per il quale si emette cedolino stipendiale (collaborazione coordinata e continuativa, borse di studio, tirocinio)”, ove compatibili.

2. Ricevimento e registrazione delle parcelle/fatture e documenti di addebito

La procedura aziendale deve:

- individuare l’unità/ufficio responsabile della ricezione/gestione delle fatture elettroniche (es. UO Economico-Finanziario) e della nota di addebito nel caso di lavoro autonomo occasionale;
- individuare l’unità/ufficio a cui è attribuita la responsabilità della gestione dei dati del lavoratore autonomo in contabilità generale; tale fase è essenziale per una corretta rilevazione contabile del costo/debito, nonché per una corretta gestione degli adempimenti fiscali.
- disciplinare la ricezione della fattura elettronica in modalità integrata con il sistema regionale per la fatturazione elettronica NoTIER - Nodo Telematico di Interscambio Emilia-Romagna;
- individuare i controlli da effettuare al momento del ricevimento ed entro i termini previsti dalla normativa per rifiutare le fatture elettroniche (per esempio verifica in relazione allo specifico regime fiscale dichiarato dal professionista, verifica automatica CIG e CUP ove previsto, verifica automatica della quadratura IVA, verifica applicazione bolli, verifica della non applicazione dello Split Payment ecc...);
- individuare il momento di rilevazione del debito e del correlato costo: operativamente, durante il corso dell’esercizio, la contabilizzazione avviene al momento del ricevimento della fattura elettronica o della nota di addebito (nel caso di prestazioni occasionali) da parte del lavoratore autonomo, nel rispetto del principio di competenza economica.
- disciplinare le modalità di registrazione della fattura e di contabilizzazione del costo e del debito nel rispetto della normativa vigente, in base al regime fiscale proprio di ciascun lavoratore autonomo (ad esempio in presenza di regimi speciali IVA e IRPEF).

In analogia a quanto esplicitato per i rapporti di cui al punto 9.a (fase 5), nel caso il costo sia finanziato da contributi in conto esercizio dedicati e soggetti a rendicontazione, la procedura dovrà altresì disciplinare le modalità di utilizzo del finanziamento e le responsabilità di rendicontazione. A tal fine si rimanda alla linea guida “Crediti – Ricavi” e precisamente alla parte dedicata ai Contributi in conto esercizio soggetti a rendicontazione.

Con riferimento al corso triennale in medicina generale, si rinvia a quanto già esplicitato al punto 9.a (Fase 5) in merito alla rendicontazione degli oneri alla Regione a chiusura del corso (a titolo esemplificativo si riportano i costi sostenuti per attività di docenza e di coordinamento dei corsi).

3. Controllo e autorizzazione al pagamento

Si tratta della fase di liquidazione della fattura/documento di addebito che consiste nell’attestazione di raggiungimento degli obiettivi o compiuta attività da parte del lavoratore autonomo, alle condizioni pattuite contrattualmente. La liquidazione della fattura ne attesta la regolarità e la rende pagabile.

La procedura deve individuare/disciplinare:

- le unità/uffici e le responsabilità dei soggetti che intervengono nel processo di liquidazione;
- l’unità/ufficio responsabile, all’arrivo della fattura o della nota del lavoratore autonomo, della verifica di correttezza/coerenza del documento con quanto riportato negli atti e con la comunicazione del Re-

sponsabile della struttura, contenente l'indicazione dell'attività effettivamente svolta dal lavoratore autonomo (l'effettuazione di suddetta attività deve essere supportata da idonea documentazione che consenta eventuali successive verifiche);

- i controlli da effettuare affinché la fattura divenga pagabile (per esempio la coerenza tra l'importo complessivo del compenso contrattualmente pattuito e l'importo fatturato);
- le modalità di liquidazione automatica della fattura al verificarsi di determinate condizioni (per esempio quadratura tra importo previsto contrattualmente, importo fattura e importo autorizzato corrispondente all'attività effettivamente svolta);
- la gestione delle difformità, le modalità di correzione delle stesse e la documentazione richiesta/emessa a supporto del regolarizzo.

4. Pagamento delle parcelle/fatture e documenti di addebito

Si rinvia alle disposizioni contenute nella linea guida delle Disponibilità Liquide.

5. Rilevazioni di fine esercizio

La procedura deve prevedere tutte le operazioni necessarie per la corretta contabilizzazione dei costi sulla base del principio di prudenza e di competenza e comunque secondo quanto previsto dalle norme civilistiche.

A fine esercizio, in particolare, è necessario rilevare i costi per prestazioni già eseguite, ma per le quali non si è ancora ricevuta la fattura. Al riguardo, la procedura deve disciplinare le modalità di determinazione e di contabilizzazione delle fatture, note di credito e note di addebito da ricevere, rendendo disponibili almeno le seguenti informazioni:

- Identificazione del lavoratore autonomo;
- Descrizione;
- Importo;
- Riferimenti contabili in merito al conto di costo;
- Riferimenti contabili in merito al conto di fatture, note di credito e note di addebito da ricevere.

6. Controlli contabili periodici e di fine esercizio

La procedura deve prevedere un sistema di controlli tra cui:

- controllo periodico delle fatture in coerenza con le previsioni contrattuali;
- controllo automatico incrociato tra fatture/note di credito da ricevere iscritte nei bilanci degli esercizi precedenti e relative fatture/note di credito registrate nel corso dell'esercizio;
- controllo dei debiti scaduti e analisi delle cause del mancato pagamento (mancata liquidazione, in attesa di nota di credito ecc...);
- aggiornamento periodico dei dati relativi al profilo fiscale del lavoratore autonomo ed eventuali variazioni in merito alle condizioni di incompatibilità/conflitto di interessi dello stesso;
- controlli di natura contabile volti alla quadratura o riconciliazione dei dati tra i diversi applicativi, qualora vengano utilizzati diversi sistemi informativi per la gestione dei lavoratori autonomi (per esempio applicativo personale e contabilità generale);
- analisi comparate periodiche dell'ammontare dei debiti e dei costi del periodo corrente, dell'anno precedente e del bilancio di previsione;
- controlli di natura fiscale sulla corretta applicazione della normativa IVA, IRPEF (con particolare riferimento alle ritenute d'acconto) e Bollo, anche in funzione dei debiti informativi verso il lavoratore autonomo e gli enti esterni (per esempio: Certificazioni Uniche e modello 770).

Detta procedura deve pertanto individuare gli Uffici e i Servizi responsabili dei suddetti controlli, garantendo un'adeguata separazione delle funzioni e le modalità di evidenza degli stessi.

10. GESTIONE DEL CONTRATTO DI SOMMINISTRAZIONE DI LAVORO INTERINALE

Il contratto di somministrazione di lavoro interinale viene stipulato con le Agenzie fornitrici e in esso devono essere individuati:

- La tipologia di personale somministrato, con l'indicazione della qualifica di riferimento del contratto di lavoro del SSN;
- Gli importi unitari delle prestazioni, comprensivi del valore imponibile e dei relativi oneri contributivi e accessori;
- La definizione del moltiplicatore costituente il corrispettivo dell'Agenzia di somministrazione, da applicare ai valori unitari di costo delle prestazioni;
- Le modalità e le tempistiche di comunicazione all'Agenzia di somministrazione di ogni elemento utile alla fatturazione delle prestazioni;
- La definizione delle modalità di sostituzione del personale assente, ivi compresa la modalità di fruizione delle ferie maturate.

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno delle seguenti fasi:

- 1. Richiesta della prestazione o di attivazione della fornitura**
- 2. Gestione del contratto di fornitura**
- 3. Rilevazione delle presenze e delle assenze**
- 4. Ricevimento e registrazione delle fatture**
- 5. Controllo e autorizzazione al pagamento**
- 6. Pagamento delle fatture**
- 7. Rilevazioni di fine esercizio**
- 8. Controlli contabili periodici e di fine esercizio**

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi.

1. Richiesta della prestazione o di attivazione della fornitura

La procedura aziendale deve disciplinare:

- la modalità di individuazione dei soggetti titolati ad effettuare le richieste di attivazione dei contratti di somministrazione;
- la modalità e il formato con cui la richiesta deve essere effettuata, nonché gli elementi minimi che deve contenere;
- la modalità di trasmissione della stessa, i soggetti destinatari e l'iter autorizzatorio;
- la modalità di conservazione ed eventuale archiviazione.

2. Gestione del contratto di fornitura

La procedura deve disciplinare/individuare:

- l'unità/ufficio (o soggetti) responsabile della gestione dei contratti di somministrazione, della sottoscrizione dei contratti individuali, degli adempimenti obbligatori verso i lavoratori somministrati (fornitura di divise, informazioni sulla sicurezza, fornitura di presidi per sicurezza, fornitura di badge per l'attestazione delle presenze);
- la modalità di conservazione e archiviazione degli atti (preferibilmente in formato digitale);
- le modalità di acquisizione dei dati anagrafici, fiscali e contributivi (per esempio tramite autocertificazione);
- le modalità di registrazione e tracciabilità dei dati relativi al lavoratore somministrato, alla sua afferenza all'interno dell'organigramma aziendale ed alla rilevazione delle presenze;
- l'individuazione e le modalità di trasferimento dei dati relativi alle prestazioni dei lavoratori somministrati dall'unità/ufficio di cui al primo punto alle/agli unità/uffici incaricate/i della rilevazione contabile del costo/debito.

3. Rilevazione delle presenze e delle assenze

In linea generale, le presenze del personale con contratto di lavoro interinale sono rilevate tramite badge e trasferite automaticamente nella procedura informatica di rilevazione assenze e presenze che ne traccia le informazioni.

La procedura deve disciplinare la rilevazione delle presenze e delle assenze in analogia a quanto previsto per il personale dipendente, ove compatibile (fase 1 della "GESTIONE DEL TRATTAMENTO ECONOMICO DEL PERSONALE DIPENDENTE").

Nel caso specifico, la procedura deve inoltre definire il set di dati informativi dovuti all'Agenzia di somministrazione al fine di consentire la corretta emissione delle fatture.

4. Ricevimento e registrazione delle fatture

Si richiamano i contenuti previsti alla fase 2 del punto 9.b "Lavoro autonomo professionale o occasionale", ove compatibili.

5. Controllo e autorizzazione al pagamento

Si tratta della fase di liquidazione della fattura, che consiste nell'attestazione di svolgimento delle attività oggetto della fornitura, alle condizioni pattuite contrattualmente. La liquidazione della fattura ne attesta la regolarità e la rende pagabile.

La procedura deve individuare/disciplinare:

- le unità/uffici e le responsabilità dei soggetti che intervengono nel processo di liquidazione;
- l'unità/ufficio responsabile, all'arrivo della fattura o della nota dell'Agenzia di somministrazione, della verifica di correttezza/coerenza del documento con quanto riportato negli atti e con la comunicazione del Responsabile della struttura, contenente l'indicazione dell'attività effettivamente svolta dal personale in somministrazione (l'effettuazione di suddetta attività deve essere supportata da idonea documentazione, in primis dalla reportistica di attestazione delle presenze);
- le modalità di liquidazione della fattura e i controlli da effettuare affinché la fattura divenga pagabile (per esempio la coerenza tra l'importo complessivo dei costi unitari contrattualmente pattuiti e l'importo fatturato, la verifica che le voci fatturate corrispondano a quanto risulta dalla reportistica di attestazione delle presenze);
- la gestione delle difformità e le modalità e tempi di correzione delle stesse. Più specificamente, disciplinare la regolarizzazione della difformità, fornendo adeguata documentazione di supporto oppure, se la fattura è errata, disciplinare la contestazione, con richiesta della nota di credito o di documentazione integrativa.

La procedura deve altresì prevedere le modalità di richiesta/ricezione/controllo delle informazioni utili alla determinazione dell'imponibile IRAP.

6. Pagamento delle fatture

Si rinvia alle disposizioni contenute nella linea guida delle Disponibilità Liquide.

7. Rilevazioni di fine esercizio

Si richiamano i contenuti previsti alla fase 5 del punto 9.b "Lavoro autonomo professionale o occasionale", ove compatibili.

8. Controlli periodici e di fine esercizio

Si richiamano i contenuti previsti alla fase 6 del punto 9.b "Lavoro autonomo professionale o occasionale", ove compatibili.

11. ATTIVITA' LIBERO PROFESSIONALE

Per attività libero professionale intramuraria (A.L.P.I.) dei Dirigenti Medici e Sanitari si intende l'attività, svolta individualmente o in équipe in favore e su libera scelta dell'assistito e con oneri a carico dello stesso, di assicurazioni o di fondi sanitari integrativi del S.S.N. di cui all'art. 9 del Decreto legislativo n. 502/92, che i Dirigenti Medici e Sanitari esercitano fuori dall'orario di lavoro e dall'impegno di servizio. Alcune forme di libera professione, configurate come partecipazione ai proventi di attività professionale, sono consentite anche su richiesta di aziende private non accreditate o Enti e presuppongono la stipula di una convenzione.³

La Direttiva Regionale del 28/01/2002 n. 54 avente per oggetto "Attività libero professionale intramuraria del personale della dirigenza sanitaria del SSN", prevede, in applicazione della normativa nazionale (D.Lgs 502/92), l'adozione, da parte del Direttore Generale, dell'Atto Aziendale sulla Libera Professione. Tale atto deve essere adottato in accordo con il Collegio di Direzione e secondo le procedure indicate nel CCNL 8.6.2000.

I compensi da liquidare al personale sono ricavati dalle tariffe dell'attività erogata. La modalità di costruzione della tariffa e gli elementi che la compongono devono tenere in considerazione quanto definito dalla normativa nazionale e regionale con particolare riferimento all'obbligo di prevedere la copertura di tutti i costi diretti ed indiretti sostenuti dalle Aziende (compresi oneri riflessi sul compenso del personale di supporto e IRAP).

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno delle seguenti fasi:

1. **Flussi informativi**
2. **Controlli da parte dell'ufficio libera professione e/o altri uffici coinvolti (esempio Ufficio Amministrativo personale convenzionato)**
3. **Ripartizione ed elaborazione dei compensi per libera professione**
4. **Determinazione delle competenze e relativi oneri**
5. **Controlli del processo di elaborazione dei cedolini**
6. **Elaborazione definitiva dei cedolini**
7. **Rilevazione contabile del costo dell'attività libero-professionale**
8. **Pagamento dei compensi per libera professione**
9. **Rilevazioni di fine esercizio**
10. **Controlli periodici e di fine esercizio**

In generale, la presenza di supporti informatici in linea con i diversi momenti dell'attività (prenotazione e/o preventivo, piano di lavoro, riscossione, effettuazione delle prestazioni, suddivisione dei compensi, contabilizzazione del cedolino, pagamento/acconti) rendono le attività di gestione e di controllo più veloci, con una bassa percentuale di possibili errori ed una tempestiva informazione ai diversi livelli. Il livello di informatizzazione realizzato nelle Aziende condiziona, di conseguenza, il contenuto della procedura ed il livello di approfondimento da prevedere.

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi.

³ Nell'attività libero professionale intramuraria s'intende ricompresa anche l'attività svolta dai medici specialisti ambulatoriali interni ai sensi dell'art.40 dell' "ACCORDO COLLETTIVO NAZIONALE PER LA DISCIPLINA DEI RAPPORTI CON GLI SPECIALISTI AMBULATORIALI INTERNI, VETERINARI ED ALTRE PROFESSIONALITÀ SANITARIE (BIOLOGI, CHIMICI, PSICOLOGI) AMBULATORIALI AI SENSI DELL'ART. 8 DEL D.LGS. N. 502 DEL 1992 E SUCCESSIVE MODIFICAZIONI ED INTEGRAZIONI".

1. Flussi informativi

La procedura deve individuare le funzioni (uffici/servizi) coinvolte e prevedere tutti i passaggi informativi e documentali relativi all'erogazione delle prestazioni e ai relativi incassi per poter procedere alla ripartizione dei compensi al personale che ha svolto l'attività libero professionale.

La DGR 1131/2013, in applicazione dell'art. 2 della L. 189/2012, prevede che le Aziende si dotino di un sistema informatico (infrastruttura di rete) per la gestione dell'attività libero professionale intramuraria (prenotazione, erogazione, pagamento) ambulatoriale. Tale sistema deve essere conforme alle linee guida allegate alla Delibera di Giunta e deve consentire il tempestivo passaggio dell'informazione sull'attività svolta e gli avvenuti incassi all'ufficio libera professione e/o altri uffici coinvolti (esempio Ufficio Amministrativo personale convenzionato). Le modalità generali di funzionamento di tale sistema e le informazioni assicurate devono essere citati nella procedura.

Nella stessa procedura devono essere inoltre indicati gli altri applicativi utilizzati per la gestione della libera professione (es. per l'attività di ricovero), specificandone il livello di utilizzo e la relazione con il sistema informatico di liquidazione dei compensi.

2. Controlli da parte dell'ufficio libera professione e/o altri uffici coinvolti (es. Ufficio Amministrativo personale convenzionato)

La procedura deve disciplinare le attività di controllo da parte dell'ufficio libera professione e/o altri uffici coinvolti, tra cui:

- controllare (anche attraverso un campionamento da definire) che nell'orario in cui è stata effettuata la prestazione il dipendente o professionista convenzionato risulti non in orario di servizio istituzionale e non si trovi in una delle condizioni ostative l'erogazione della libera professione che devono essere citate nell'atto aziendale o in regolamenti aziendali. Questa verifica deve tenere conto delle eccezioni (forme di libera professione per le quali è prevista l'erogazione in orario istituzionale – ad es. attività di laboratorio) autorizzate dall'azienda e specificate nell'Atto aziendale/regolamento aziendale;
- verificare (anche attraverso verifiche a campione direttamente nelle sedi deputate all'erogazione delle prestazioni) che l'incasso avvenga secondo le disposizioni aziendali impartite e specificate nell'atto aziendale A.L.P.I./regolamento aziendale;
- verificare la congruenza tra prestazioni prenotate, erogate e pagate, avendo cura di comprendere le motivazioni di eventuali incongruenze, in particolare (ai fini delle presenti linee guida) dei pagamenti, anche in considerazione dell'attivazione di specifiche procedure per il recupero del credito (a tal fine si rinvia alle linee guida Crediti-Ricavi).

La procedura deve disciplinare le modalità di risoluzione di eventuali anomalie riscontrate a seguito delle verifiche di cui sopra, descrivendone il percorso, le responsabilità e le azioni da attuare.

3. Ripartizione ed elaborazione dei compensi per libera professione

La procedura deve disciplinare:

- le modalità di ripartizione ed elaborazione dei compensi spettanti ai professionisti medici e sanitari nella forma di LP individuale e di equipe ed al personale coinvolto, anche attraverso un rinvio all'Atto aziendale e/o a specifici regolamenti;
- i flussi informativi tra i vari attori coinvolti nel processo di liquidazione dei compensi e tutte le informazioni utili ad una corretta individuazione del personale coinvolto e del compenso mensile da liquidare.

4. Determinazione delle competenze e relativi oneri

Si richiamano i contenuti previsti alla fase 2 della "GESTIONE DEL TRATTAMENTO ECONOMICO DEL PERSONALE DIPENDENTE" e alla fase 4 della "GESTIONE DEL TRATTAMENTO ECONOMICO DEL PERSONALE CONVENZIONATO", ove compatibili, tenuto conto della normativa specifica di riferimento.

5. Controlli del processo di elaborazione dei cedolini

Si richiamano i contenuti previsti alla fase 3 della "GESTIONE DEL TRATTAMENTO ECONOMICO DEL PERSONALE DIPENDENTE" e alla fase 5 della "GESTIONE DEL TRATTAMENTO ECONOMICO DEL PERSONALE CONVENZIONATO", ove compatibili.

Nel caso specifico, la procedura deve disciplinare i controlli sulla corretta determinazione delle competenze, da effettuarsi prima della predisposizione dei cedolini. A titolo esemplificativo, possono essere previsti i seguenti controlli:

- congruenza della cifra complessiva da trasmettere rispetto agli incassi del periodo;
- correttezza di attribuzione contabile rispetto alle voci previste;
- correttezza nella scomposizione della tariffa rispetto alle prestazioni erogate dal professionista.

La procedura dovrà stabilire le modalità di controllo e di campionamento; il numero e la tipologia dei controlli da eseguire è strettamente connessa al sistema informativo in uso.

6. Elaborazione definitiva dei cedolini

Si richiamano i contenuti previsti alla fase 4 della "GESTIONE DEL TRATTAMENTO ECONOMICO DEL PERSONALE DIPENDENTE" e alla fase 6 della "GESTIONE DEL TRATTAMENTO ECONOMICO DEL PERSONALE CONVENZIONATO", ove compatibili.

7. Rilevazione contabile del costo dell'attività libero professionale

Si richiamano i contenuti previsti alla fase 5 della "GESTIONE DEL TRATTAMENTO ECONOMICO DEL PERSONALE DIPENDENTE" e alla fase 7 della "GESTIONE DEL TRATTAMENTO ECONOMICO DEL PERSONALE CONVENZIONATO", ove compatibili.

La procedura deve altresì disciplinare le modalità di attribuzione dei costi diretti e indiretti attinenti la libera professione, raccogliendo tutte le informazioni sull'attività in questione al fine di garantire il rispetto della normativa vigente e il controllo inerente la congruenza delle tariffe.

8. Pagamento dei compensi per libera professione

Si richiamano i contenuti previsti alla fase 6 della "GESTIONE DEL TRATTAMENTO ECONOMICO DEL PERSONALE DIPENDENTE" e alla fase 8 della "GESTIONE DEL TRATTAMENTO ECONOMICO DEL PERSONALE CONVENZIONATO", ove compatibili.

9. Rilevazioni di fine esercizio

La procedura deve prevedere tutte le operazioni necessarie per la corretta contabilizzazione dei costi sulla base dei principi di prudenza e di competenza e comunque secondo quanto previsto dalle norme civilistiche.

La procedura, pertanto, deve disciplinare i flussi informativi tra Ufficio Economico Finanziario, Ufficio Personale e Uffici preposti alla gestione del trattamento economico del personale convenzionato in merito a:

- modalità di determinazione e comunicazione dei costi non rilevati nel corso dell'esercizio, ma di competenza dell'esercizio stesso, al fine della relativa registrazione del costo e del debito;
- modalità di accantonamento del 5% "Fondo Balduzzi", avendo come riferimento quanto specificamente previsto all'art. 2 Legge 189/2012, ovvero che tale quota sia calcolata sul compenso liquidato al professionista. A tal fine si rinvia alla linea guida regionale "Fondi per rischi ed oneri e per trattamento di fine rapporto";
- disciplinare le modalità di rendicontazione dei ricavi, nonché dei costi diretti ed indiretti, anche ai fini della redazione del bilancio separato della libera professione.

10. Controlli periodici e di fine esercizio

Si richiamano i contenuti previsti alla fase 6 della "GESTIONE DEL TRATTAMENTO ECONOMICO DEL PERSONALE DIPENDENTE" e alla fase 10 della "GESTIONE DEL TRATTAMENTO ECONOMICO DEL PERSONALE CON-

VENZIONATO”, ove compatibili.

La procedura deve inoltre disciplinare i controlli da effettuare a fine esercizio per assicurare la corretta rendicontazione delle voci di costo di cui al bilancio separato della libera professione.

12. GESTIONE DEL TRATTAMENTO ECONOMICO DEL PERSONALE CONVENZIONATO

La presente linea guida si riferisce alla gestione del trattamento economico del personale convenzionato. In analogia a quanto previsto per il personale dipendente, si propone come prima fase la rilevazione delle presenze e assenze. E' necessario comunque che l'Azienda individui la/e funzione/i deputata/e alla gestione e conservazione dei contratti di instaurazione dei rapporti con i professionisti che effettuano i servizi in questione. Inoltre, deve essere individuata una funzione specifica preposta alla raccolta e conservazione di tutta la documentazione attinente al trattamento economico e delle autocertificazioni.

La linea guida non entra nello specifico degli aspetti giuridici, fiscali, previdenziali e organizzativi della gestione del personale convenzionato, ma fornisce gli elementi necessari a costruire un corretto percorso amministrativo-contabile e di controllo per la redazione del bilancio d'esercizio.

L'individuazione puntuale dei Servizi/Uffici coinvolti dipende dal modello organizzativo aziendale. A titolo esemplificativo si propone un elenco delle articolazioni organizzative maggiormente coinvolte:

- Distretti
- Dipartimento Cure Primarie
- UO Risorse Umane
- UO Tecnologie Informatiche di Rete
- UO Economico Finanziario
- UO Controllo di Gestione

La procedura deve prevedere l'articolazione almeno delle seguenti fasi:

1. **Rilevazione delle presenze e delle assenze**
2. **Gestione del percorso amministrativo-contabile relativo alla parte fissa del compenso**
3. **Gestione del percorso amministrativo-contabile relativo alla parte variabile del compenso**
4. **Determinazione delle competenze stipendiali e relativi oneri**
5. **Controlli del processo di elaborazione delle competenze stipendiali**
6. **Elaborazione definitiva delle competenze stipendiali, delle ritenute fiscali e degli oneri contributivi e riflessi**
7. **Rilevazione contabile del costo del personale convenzionato**
8. **Pagamento delle competenze stipendiali, delle ritenute fiscali e degli oneri contributivi e riflessi**
9. **Rilevazioni di fine esercizio**
10. **Controlli contabili periodici e di fine esercizio**

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi.

1. Rilevazione delle presenze e delle assenze

Le presenze delle categorie di personale convenzionato a rapporto orario (specialisti ambulatoriali e professionalità assimilate, medici di continuità assistenziale e medici dell'emergenza territoriale) possono essere rilevate tramite badge elettronici e trasferite automaticamente nella procedura informatica di rilevazione assenze e presenze, oppure essere rilevate tramite cartellino manuale e trasferite tramite data entry nella procedura informatica di rilevazione assenze e presenze e/o direttamente nella procedura stipendiale.

Indipendentemente dalle scelte organizzative aziendali, la procedura deve:

- individuare le unità/uffici coinvolti e responsabili dei controlli sulle rilevazioni delle presenze e delle assenze;
- disciplinare le modalità di rilevazione delle presenze e delle assenze del personale convenzionato, anche attraverso il rinvio ad apposito regolamento aziendale;
- disciplinare le modalità di validazione/autorizzazione di recupero e/o pagamento ore straordinario;
- disciplinare le attività di verifica della documentazione giustificativa relativa all'orario di lavoro e le attività di controllo sul rispetto dell'orario di lavoro previsto dal contratto;

- disciplinare le modalità di segnalazione e risoluzione di eventuali anomalie da correggere;
- disciplinare le modalità di archiviazione dei documenti giustificativi relativi all'orario di lavoro;
- disciplinare i controlli per l'accesso alla mensa per coloro che ne hanno diritto.

2. Gestione del percorso amministrativo-contabile relativo alla parte fissa del compenso

La procedura deve:

- Per medici di assistenza primaria e pediatri di libera scelta: individuare gli uffici competenti alla gestione dell'anagrafe degli assistiti e disciplinare la gestione delle anagrafi stesse, compresa la periodicità di aggiornamento. Gli aggiornamenti devono essere effettuati automaticamente attraverso l'utilizzo di archivi informatizzati e in linea con le anagrafi comunali. Gli applicativi aziendali per la gestione dell'anagrafe degli assistiti saranno gradualmente dismessi per essere sostituiti dall'applicativo unico regionale, che interfacerà direttamente con l'applicativo regionale per la gestione dell'anagrafe dei medici e delle competenze stipendiali. In particolare, una delle ricadute che l'implementazione del nuovo applicativo dovrebbe comportare è l'aggiornamento automatico e in tempo reale dell'anagrafe assistiti, eliminando le problematiche legate ai disallineamenti tra banche dati e la necessità di aggiornamento delle stesse e ottenendo, sul fronte economico, la simultanea valorizzazione di tutti gli istituti legati all'assistito.
- Per specialisti ambulatoriali interni, biologi, psicologi ambulatoriali, veterinari, chimici, medici di continuità assistenziale, medici dell'emergenza territoriale, medici della medicina dei servizi: individuare gli uffici competenti e disciplinare le modalità gestionali del rapporto di lavoro orario.

3. Gestione del percorso amministrativo-contabile relativo alla parte variabile del compenso

La procedura deve:

- individuare gli uffici coinvolti nel percorso di definizione e riconoscimento della parte variabile del compenso;
- individuare la documentazione giustificativa/contabile relativa alle quote da riconoscere;
- definire le modalità di autorizzazione delle quote economiche da riconoscere;
- definire i controlli e le modalità di conservazione e archiviazione della documentazione stabilita.

4. Determinazione delle competenze stipendiali e relativi oneri

In linea generale, la funzione preposta al riconoscimento economico delle competenze stipendiali del personale convenzionato si avvale di applicativi software che prevedono la registrazione della posizione giuridico-matricolare/economica del professionista, finalizzata al riconoscimento economico automatico per gli istituti contrattuali relativi alla quota fissa e a talune voci variabili, nonché la possibilità di inserimento (manuale o attraverso importazione da altre procedure software) di quote economiche variabili. È indispensabile che gli applicativi aziendali gestiscano l'identificazione degli utenti abilitati all'accesso alle varie funzioni, la profilazione delle funzioni attribuite a ciascun utente e la tracciabilità delle operazioni eseguite dagli utenti.

La procedura deve:

- individuare gli uffici preposti alla gestione degli applicativi software e le relative responsabilità;
- individuare le voci stipendiali e le modalità di riconoscimento delle stesse (riconoscimento automatico, tramite data entry manuale o integrazione con altri applicativi);
- stabilire le competenze in merito ai debiti informativi in materia previdenziale, assicurativa e fiscale nei confronti degli enti di riferimento con periodicità mensile e annuale.

Si ricorda che l'elaborazione del trattamento economico per i medici di assistenza primaria e i pediatri di libera scelta viene gestita a livello centralizzato dalla Regione per tutte le Aziende. La procedura deve individuare le modalità di alimentazione e controllo del flusso.

5. Controlli del processo di elaborazione delle competenze stipendiali

La composizione e la determinazione delle competenze stipendiali del personale convenzionato presenta una certa complessità, legata ai molteplici istituti contrattuali previsti dagli accordi in vigore; pertanto, una particolare attenzione deve essere dedicata al sistema dei controlli, finalizzati anche a contenere al massimo il verificarsi di errori.

La procedura deve quindi prevedere:

- la verifica delle elaborazioni dei cedolini su una congrua campionatura per qualifica/categoria, tale da garantire la correttezza complessiva dei cedolini stessi. È indispensabile, inoltre, che la procedura disciplini gli aspetti quali/quantitativi dei controlli o in maniera espressa o attraverso il rinvio ai manuali dei software;
- controlli su professionisti cessati e assenze prolungate;
- controlli sul riconoscimento di istituti contrattuali specifici (per esempio, quote erogate per raggiungimento obiettivi, per attività formativa, per campagna vaccinale antinfluenzale; premio di operosità);
- controlli sulle trattenute stipendiali (previdenziali, sindacali, fiscali ecc..) mediante verifica, su un campione di retribuzioni calcolate, della correttezza del totale imponibile fiscale e previdenziale e del netto da pagare.

La procedura dovrà, inoltre, individuare e disciplinare:

- per le voci variabili non gestite tramite collegamento/integrazione diretti con il software stipendiale – i controlli relativi agli inserimenti effettuati sugli applicativi da parte degli uffici preposti agli inserimenti stessi e da parte degli eventuali uffici di coordinamento individuati, laddove presenti; in assenza di uffici di coordinamento, i controlli da parte di uffici diversi da quelli che hanno effettuato l’inserimento dei dati negli applicativi gestionali;
- per le voci variabili gestite mediante utilizzo di procedure collegate/integrate direttamente con il software stipendiale – i controlli finalizzati a verificare la correttezza dei dati importati sull’applicativo stipendiale;
- le modalità di risoluzione di errori rilevati nell’ambito delle verifiche dei cedolini cosiddetti di prova.

6. Elaborazione definitiva delle competenze stipendiali, delle ritenute fiscali e degli oneri contributivi e riflessi

Effettuate tutte le verifiche di cui al punto precedente, la procedura deve prevedere l’elaborazione definitiva delle competenze stipendiali nonché definire e individuare gli uffici, le responsabilità, le modalità e i tempi previsti per ciascuna delle fasi del processo di elaborazione delle competenze stipendiali.

In particolare, la procedura deve:

- individuare gli uffici preposti all’elaborazione delle competenze stipendiali;
- definire la documentazione contabile (cartacea o informatica) relativa ai cedolini stipendiali, riepiloghi costi, riepiloghi contributi previdenziali, assicurativi, fiscali (per esempio IRPEF, addizionali, bonus fiscale), trattenute a vario titolo (per esempio trattenute sindacali, trattenute sul netto), bonifici da trasmettere all’istituto tesoriere (attraverso le procedure in uso presso le Aziende, per esempio procedura informatizzata TLQ), certificazioni annuali redditi, riepiloghi dei rimborsi/trattenute derivanti da modello 730;
- definire tempi e modalità di invio della documentazione contabile all’Ufficio Economico Finanziario;
- definire i contenuti del documento contabile di autorizzazione al pagamento e degli eventuali allegati, nonché i tempi e le modalità di trasmissione del documento medesimo all’Ufficio Economico Finanziario;
- definire le modalità e i tempi di invio della documentazione contabile ai professionisti interessati (su portali on line aziendali, su portale SOLe, invio cartaceo);
- prevedere la quadratura degli importi lordi e netti con quanto riportato nell’elenco nominativo dei professionisti, con indicazione delle modalità di pagamento da allegare al relativo mandato da inviare al Tesoriere;

- disciplinare le modalità di risoluzione di errori rilevati a elaborazione stipendiale definitiva già effettuata (per esempio, blocco dell'elaborazione di altri cedolini; contatto con il beneficiario per concordare le modalità e i tempi di restituzione delle quote erroneamente pagate oppure integrazione delle quote spettanti ed erroneamente non pagate);
- disciplinare le tipologie, le modalità e le scadenze temporali delle verifiche sulle cosiddette "informazioni di ritorno" disponibili negli applicativi stipendiali, anche in relazione alla reportistica fornita o da implementare in ogni applicativo (per esempio, verifiche sulla reportistica relativa all'area assistenza domiciliare).

7. Rilevazione contabile del costo del personale convenzionato

La procedura deve disciplinare le modalità di rilevazione in contabilità generale ed analitica del costo del personale in convenzione, nel rispetto del principio di competenza.

8. Pagamento delle competenze stipendiali, delle ritenute fiscali e degli oneri contributivi e riflessi

Si rinvia alle disposizioni contenute nella linea guida delle Disponibilità Liquide. In particolare la procedura in oggetto deve:

- individuare e disciplinare le verifiche propedeutiche all'emissione/regolarizzazione del mandato di pagamento delle competenze stipendiali, delle ritenute fiscali, degli oneri contributivi e riflessi e di ogni altra trattenuta operata per conto dei professionisti;
- definire le modalità e i tempi di emissione delle quietanze di pagamento e di generazione dei flussi da inviare al tesoriere per il pagamento degli stipendi.

9. Rilevazioni di fine esercizio

La procedura deve prevedere tutte le operazioni necessarie per la corretta contabilizzazione dei costi sulla base dei principi di prudenza e di competenza e comunque secondo quanto previsto dalle norme civiliistiche.

La procedura deve quindi disciplinare i flussi informativi tra Ufficio Economico Finanziario e gli Uffici preposti alla gestione del trattamento economico del personale convenzionato ai fini della corretta rilevazione contabile delle competenze stipendiali maturate, ma non ancora erogate.

Si richiamano inoltre le Linee guida sui Fondi Rischi e Oneri per la determinazione dei seguenti Fondi:

- Fondo rinnovi contrattuali relativi al personale convenzionato;
- Fondo incentivazione medici convenzionati;
- Fondo premio operosità.

10. Controlli contabili periodici e di fine esercizio

In analogia a quanto detto per il personale dipendente, considerato che il procedimento di formazione del bilancio avviene mensilmente, in occasione del pagamento delle competenze stipendiali, il sistema di controllo mensile assume una forte rilevanza, in quanto tende ad evitare il trascinarsi per mesi di errori poi difficilmente riscontrabili o rintracciabili in sede di chiusura.

La procedura deve:

- prevedere verifiche volte alla quadratura delle singole competenze (tutte) contabilizzate nel sistema di contabilità generale nel periodo con le elaborazioni delle competenze stipendiali dello stesso periodo;
- prevedere verifiche volte alla quadratura/riconciliazione tra quanto registrato nell'esercizio precedente o negli esercizi precedenti tra i debiti verso personale convenzionato per arretrati e quanto effettivamente contabilizzato negli esercizi successivi al fine di verificarne l'esattezza del saldo;
- prevedere controlli volti a verificare l'utilizzo dei fondi per oneri e rischi relativi al personale convenzionato;
- in assenza di integrazione informatica, prevedere la predisposizione di un prospetto di riconciliazione extra-contabile nel quale si evidenzia la destinazione contabile di ogni componente di costo/debito;

- prevedere la quadratura della movimentazione finanziaria avvenuta in ogni mese con la variazione del “debito verso personale convenzionato” e dei debiti verso gli enti assicurativi e previdenziali e verso l’erario (tutte le trattenute e i relativi versamenti devono quadrare o trovare una riconciliazione).

13. CIRCOLARIZZAZIONE DEI CREDITI E DEBITI

La presente linea guida descrive le attività degli uffici coinvolti nel processo di circolarizzazione sia dei crediti che dei debiti del bilancio aziendale ovvero di acquisizione e valutazione degli elementi probativi tramite la comunicazione diretta di una terza parte in risposta ad una richiesta di informazioni.

Il processo di “conferma esterna” (circolarizzazione) si sviluppa attraverso le seguenti fasi:

1. **Selezione**
2. **Invio delle lettere di circolarizzazione**
3. **Controllo delle risposte ed eventuali procedure alternative**

La procedura si applica in sede di controlli periodici o comunque almeno una volta l’anno in sede di verifica di chiusura del bilancio di esercizio.

Oltre agli elementi generali e comuni precedentemente descritti, si riportano nel seguito ulteriori requisiti più specifici riferiti ad alcune fasi.

1. Selezione

La procedura deve disciplinare le modalità di scelta del campione da circolarizzare.

Il campione deve essere rappresentativo dell'attività svolta e della dimensione dell'Azienda. Pertanto, la scelta deve essere fatta:

- selezionando i fornitori/clienti che hanno già inviato l’estratto conto con le operazioni effettuate nel periodo;
- selezionando quei fornitori/clienti il cui valore complessivo sia superiore al valore dell’errore tollerabile e/o dai quali si sono fatti i maggiori acquisti;
- mediante scelta casuale degli altri fornitori/clienti.

La selezione a scelta casuale e il livello di tollerabilità per le verifiche relative al bilancio d’esercizio sono determinati dal Collegio Sindacale ovvero, in mancanza, dal responsabile del Servizio Economico Finanziario.

Si precisa che sono esclusi dalla circolarizzazione i crediti e i debiti tra Aziende Sanitarie della Regione e GSA, in quanto l’esigenza di conferma del saldo è superata dall’utilizzo dello strumento della Piattaforma Regionale “Matrice Scambi”, che consente di verificare e quadrare le partite economiche e patrimoniali tra le Aziende. La Regione trasmetterà alle singole Aziende gli esiti della Matrice Scambi con i dati di Credito e Debito consolidati dalle Aziende in sede di chiusura di Bilancio.

2. Invio delle lettere di circolarizzazione

La procedura deve disciplinare le modalità e i contenuti della richiesta ai fornitori/clienti.

La trasmissione delle lettere di circolarizzazione deve essere effettuata via PEC.

Ai clienti selezionati viene allegato alla lettera di circolarizzazione un estratto conto che riporta i movimenti intervenuti con il cliente stesso nel periodo di riferimento. La lettera deve richiedere la conferma che i saldi siano corrispondenti alle risultanze contabili.

Ai fornitori selezionati aventi maggiori dimensioni è richiesto l’invio dell’estratto conto con le operazioni effettuate nel periodo, che dimostri la formazione del saldo a debito/credito alla data di riferimento.

Agli altri fornitori selezionati (fornitori minori) viene inviato il partitario estratto dal sistema informativo contabile aziendale, comprensivo dei movimenti dare ed avere e del saldo, con la richiesta di conferma del credito.

La procedura deve inoltre stabilire a chi devono essere inviate le risposte. Fatta salva l’autonomia del Collegio Sindacale, la procedura può prevedere che la risposta sia indirizzata al Presidente del Collegio Sindacale e per conoscenza all’Azienda, oppure direttamente a quest’ultima, individuandone le modalità di trasmissione.

Si ricorda che l'IVA in regime di Split Payment non costituisce debito/credito nei confronti dei fornitori e clienti.

3. Controllo delle risposte ed eventuali procedure alternative

La procedura deve disciplinare le attività di controllo delle risposte pervenute. L'Ufficio responsabile del Servizio Economico Finanziario esamina le pratiche. Nel caso di saldi discordanti, tale Ufficio provvede alla riconciliazione utilizzando la documentazione adeguata a darne evidenza. Rientra nell'ambito dell'attività di riconciliazione la verifica delle "partite contabili" connesse alle fatture da emettere e da ricevere.

Inoltre, la procedura deve prevedere le modalità di intervento alternative in caso di mancata risposta da parte del fornitore/cliente. L'Ufficio responsabile del Servizio Economico Finanziario deve provvedere al sollecito, in particolare nei confronti dei fornitori/clienti di maggiori dimensioni. Nell'ipotesi in cui, nonostante il sollecito, la risposta continui a non pervenire, la procedura deve prevedere la verifica alternativa con la documentazione a supporto delle registrazioni contabili e la valutazione del comportamento successivo del fornitore/cliente.

Alle operazioni di riconciliazione deve partecipare personale diverso da quello che ha operato materialmente la registrazione del credito/debito.

CONTROLLI INFRAGRUPPO E CONSOLIDAMENTO DEI DATI

Si rinvia a quanto specificato nelle Linee Guida “Crediti-Ricavi”.

ASPETTI RILEVATIVI E CONTABILI

.....

ASPETTI FISCALI

Le procedure amministrativo-contabili relative all’area dei debiti e costi disciplinano anche gli adempimenti di natura fiscale, per garantire il rispetto della normativa in vigore.

A questo scopo è opportuno che le aziende procedano alla classificazione delle operazioni passive in base alle norme fiscali e con specifico riferimento alle categorie di ricavi cui esse afferiscono, stante la norma di carattere generale che un costo non è fiscalmente rilevante (né ai fini Iva né ai fini Ires) se non afferente in maniera diretta ad un ricavo c.d. commerciale. Sarà pertanto necessario, al fine della recuperabilità dell’IVA ed eventualmente del relativo costo, analizzare i costi aziendali rilevanti ai fini fiscali, sempre avendo a riferimento i connessi ricavi.

Per l’individuazione delle operazioni “fiscalmente” rilevanti vale quindi quanto già analiticamente evidenziato nell’ambito del Ciclo Attivo.

Pertanto, un costo sarà rilevante ai fini IVA, e se ne permetterà il recupero, se afferente ad un ricavo rilevante ai fini IVA, avendo ben presente la non deducibilità di quest’ultima in presenza di operazioni attive effettuate in regime di esenzione o non imponibilità. A tal fine sarà cura dell’azienda implementare un sistema di “contabilità separata IVA”, così come già evidenziata nella Linea Guida “Crediti – Ricavi”, a cui si rinvia.

Parimenti, un costo sarà rilevante ai fini Ires, e ne permetterà il recupero, se afferente ad un ricavo rilevante ai fini Ires. A tal fine sarà cura dell’azienda implementare un sistema di “contabilità separata ai fini IRES”, così come già evidenziata Linea Guida “Crediti – Ricavi”, a cui si rinvia.

Per ogni operazione rilevante ai fini fiscali, le procedure aziendali devono:

- prevedere il trattamento contabile del documento di costo di riferimento e la registrazione dell’operazione nella contabilità separata prevista ai fini IVA e/o IRES;
- prevedere i corretti termini e modalità di registrazione, al fine della recuperabilità dell’IVA e/o del relativo costo.

Il mancato rispetto della corretta rilevazione nelle contabilità separate, oltre ad essere sanzionabile, impedisce l’esatta redazione delle dichiarazioni fiscali, con conseguenti errori nel calcolo dell’imposizione diretta ed indiretta.

In estrema sintesi, sulla base della normativa e prassi disponibile, gli aspetti principali sono illustrati di seguito.

INDIVIDUAZIONE DEI COSTI RILEVANTI AI FINI IRES

Le aziende sanitarie sono riconducibili ai c.d. “Enti non commerciali”. Pertanto i costi afferenti a:

- attività istituzionale, che così come definita dall’art. 74 c. 2 Tuir individua quella assistenziale, sanitaria, previdenziale, non potranno essere rilevanti e staranno al di fuori del sistema della relativa contabilità separata⁴.

⁴ È il caso ad esempio delle prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona, anche in regime di libera professione.

- attività commerciale, ovvero quelli inerenti a ricavi che non abbiano natura sanitaria, assistenziale, previdenziale, possono rientrare nel relativo sistema di contabilità separata⁵ e contribuiscono alla formazione del reddito di impresa, il quale a sua volta costituisce parte del reddito complessivo IRES delle aziende sanitarie, unitamente alle altre categorie di reddito (redditi fondiari, di capitale e diversi).

INDIVIDUAZIONE DEI COSTI RILEVANTI AI FINI IVA

Gli aspetti più importanti da considerare nella predisposizione delle procedure afferenti l'individuazione dei costi rilevanti ai fini Iva sono quelli di seguito elencati (fatte salve più puntuali analisi aziendali interne):

- Individuazione dei documenti di acquisto afferenti ricavi rilevanti ai fini Iva;
- Contabilità separata: le procedure devono prevedere la tenuta separata della contabilità attraverso appositi registri sezionali per consentire l'eventuale detrazione dell'IVA sugli acquisti afferenti l'attività commerciale svolta⁶ e l'effettuazione della liquidazione IVA.
- Verificare che in presenza di operazioni attive fatturate in esenzione di imposta, sia possibile determinare oggettivamente la quota di deducibilità dell'iva presente nei documenti d'acquisto (pro-rata di detraibilità IVA).
- Momento di effettuazione dell'operazione: le procedure dovranno individuare il momento dal quale decorrono gli obblighi IVA affinché non vi siano ritardi negli adempimenti.
- Termini per la registrazione della fattura: i documenti d'acquisto rilevanti ai fini Iva, pur dovendo rispettare termini di registrazione molto più rigidi ai fini civilistici (e quindi validi anche per quelli rilevati in ambito istituzionale), ai fini del recupero dell'imposta possono essere rilevati entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa al secondo anno successivo a quello in cui sorge il diritto alla detrazione (vedasi Art. 19 Dpr 633/72).
- Split payment, fattura elettronica, reverse charge, operazioni con l'estero, IVA ad esigibilità immediata o differita: le procedure devono regolamentare tutte le casistiche previste dal legislatore fiscale che comportano ulteriori adempimenti (ad esempio comunicazione polivalente per black list, dichiarazioni intrastat ecc.).

CONSERVAZIONE DELLA DOCUMENTAZIONE

Si ritiene che, dalle norme di ordinata contabilità, discenda l'obbligo civilistico di conservazione della documentazione relativa.

ALLEGATI

.....

⁵ A titolo di esempio: gestione diretta di farmacie, di parcheggi, servizio mensa a dipendenti o fornitura pasti, consulenze non sanitarie, prestazioni di igiene pubblica, pareri agibilità e igienico sanitari, analisi di alimenti e bevande, servizi di igiene e vigilanza veterinaria, prestazioni unità impiantistica, corsi di formazione, locazione di sale attrezzate, sponsorizzazioni, sperimentazioni. Poiché l'elenco non è esaustivo è necessaria una attenta analisi di ogni operazione per l'esatta configurazione dei relativi adempimenti fiscali.

⁶ Attività di gestione diretta di farmacie, di parcheggi, servizio mensa dipendenti o fornitura pasti, consulenze non sanitarie, tutte le altre prestazioni (prestazioni di igiene pubblica, pareri agibilità e igienico sanitari, analisi di alimenti e bevande, servizi di veterinaria, prestazioni impiantistica) quando non sono effettuate non in veste di pubblica autorità, corsi di formazione, locazione di sale attrezzate, sponsorizzazioni, sperimentazioni. Poiché l'elenco non è esaustivo è necessaria una attenta analisi di ogni operazione per l'esatta configurazione dei relativi adempimenti fiscali.

La Linea Guida regionale dell'Area Debiti - Costi è stata predisposta dal seguente Gruppo di lavoro:

- | | |
|----------------------------|--|
| - Antonella Antonioni | Azienda Usl di Piacenza |
| - Anna Gualandi | Azienda Ospedaliero-Universitaria di Ferrara |
| - Alessandro Morini | Azienda Ospedaliera di Reggio Emilia |
| - Monica Gualmini | Azienda Ospedaliera di Modena |
| - Gianluca Prati | Azienda Usl della Romagna |
| - Luisa Paterlini | Azienda Usl di Reggio Emilia |
| - Maria Ficca | Azienda Usl di Ferrara |
| - Antonio Ragno | Azienda Usl di Bologna |
| - Cristina Pizzo | Azienda Usl di Bologna |
| - Marco Gregoretti | Azienda Usl della Romagna |
| - Maria Chiara Bongiovanni | Azienda Usl della Romagna |
| - Marina Folloni | Azienda Usl di Ferrara |
| - Daniela Stagni | Azienda Ospedaliero-Universitaria di Bologna |
| - Cinzia Castellucci | Azienda Ospedaliero-Universitaria di Bologna |
| - Paola Pedretti | Azienda Usl di Bologna |
| - Enrico Salmi | Presidente del Collegio Sindacale Azienda Usl di Ferrara |
| - Rosanna D'Amore | Presidente del Collegio Sindacale Azienda Usl di Bologna |
| - Eugenio Anessi Pessina | Esperto contabile e di procedure |
| - Elena Cantù | Esperto contabile e di procedure |
| - Niccolò Persiani | Esperto contabile e di procedure |
| - Marco Domenicali | Servizio Amministrazione del Servizio Sanitario Regionale, Sociale e Socio-Sanitario |
| - Antonio Cascio | Servizio Amministrazione del Servizio Sanitario Regionale, Sociale e Socio-Sanitario |
| - Renata Cavicchi | Servizio Amministrazione del Servizio Sanitario Regionale, Sociale e Socio-Sanitario |

COMUNICATO REDAZIONALE

Si comunica che con Legge regionale 6 luglio 2009, n. 7 (pubblicata nel BUR n. 117 del 7 luglio 2009) il Bollettino Ufficiale della Regione Emilia-Romagna, dal 1 gennaio 2010, è redatto esclusivamente in forma digitale e consultabile on line. La Regione Emilia-Romagna garantisce l'accesso libero e gratuito a tutti i cittadini interessati tramite il proprio sito **<http://bur.regione.emilia-romagna.it>**

La consultazione gratuita del BURERT dal 1 gennaio 2010 è garantita anche presso gli Uffici Relazioni con il Pubblico e le Biblioteche della Regione e degli Enti Locali.

Presso i Comuni della Regione è inoltre disponibile in visione gratuita almeno una copia stampata dell'ultimo numero. È sempre possibile richiedere alla Redazione del BURERT l'invio a mezzo posta di una copia della pubblicazione dietro apposito pagamento in contrassegno.